会计准则、制度汇编

武汉市财政局会计处

2023年12月



长按识别二维码查看

汇编全部内容

目 录

一、 政府会计准则、制度、指南

（一）政府会计准则

1. 政府会计准则——基本准则 1
2. 政府会计准则第 1 号——存货 14
3. 政府会计准则第 2 号——投资 19
4. 政府会计准则第 3 号——固定资产 26
5. 政府会计准则第 4 号——无形资产 34
6. 政府会计准则第 5 号——公共基础设施 41
7. 政府会计准则第 6 号——政府储备物资 52
8. 政府会计准则第 7 号——会计调整 59
9. 政府会计准则第 8 号——负债 68
10. 政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报 79
11. 政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同 101
12. 政府会计准则第 11 号——文物资源 111

（二）政府会计准则应用指南

1.《政府会计准则第 3 号——固定资产》应用指南 116
2.《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》应用指南 120

3.《政府会计准则第 11 号——文物资源》应用指南.....136

（三）政府会计制度

1.政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表 146
2.《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《行政单位会计制度》有关衔接问题的处理规定 437
3.《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《事业单位会计制度》有关衔接问题的处理规定 456
4.关于彩票机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 483
5.关于彩票机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 496
6.关于高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 521
7.关于高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 541
8.关于国有林场和苗圃执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 569
9.关于国有林场和苗圃执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 575
10.关于基层医疗卫生机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 609
11.关于基层医疗卫生机构执行《政府会计制度——行政事业单位会

计科目和报表》的衔接规定 655
12. 关于科学事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 679
13. 关于科学事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 691
14. 关于医院执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 719
15. 关于医院执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 759
16. 关于中小学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定 782
17. 关于中小学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定 793
18. 关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知 819
19. 行政事业单位划转撤并相关会计处理规定 833
20. 关于印发《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》的通知 851

（四）政府会计准则制度解释

1. 政府会计准则制度解释第 1 号 879
2. 政府会计准则制度解释第 2 号 893
3. 政府会计准则制度解释第 3 号 905

4.政府会计准则制度解释第4号 915
5.政府会计准则制度解释第5号 930
6.政府会计准则制度解释第6号 937

（五）事业单位成本核算指引

1.关于印发《事业单位成本核算基本指引》的通知 944
2.事业单位成本核算具体指引——高等学校 954
3.事业单位成本核算具体指引——公立医院 973
4.事业单位成本核算具体指引——科学事业单位 997

二、 企业会计准则、解释

（一）企业会计准则

1.企业会计准则——基本准则 1014
2.企业会计准则第1号——存货 1025
3.企业会计准则第2号——长期股权投资 1031
4.企业会计准则第3号——投资性房地产 1040
5.企业会计准则第4号——固定资产 1046
6.企业会计准则第5号——生物资产 1053
7.企业会计准则第6号——无形资产 1062
8.企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换 1070
9.企业会计准则第8号——资产减值 1078

10. 企业会计准则第 9 号——职工薪酬 1096
11. 企业会计准则第 10 号——企业年金基金 1109
12. 企业会计准则第 11 号——股份支付 1119
13. 企业会计准则第 12 号——债务重组 1125
14. 企业会计准则第 13 号——或有事项 1131
15. 企业会计准则第 14 号——收入 1137
16. 企业会计准则第 15 号--建造合同 1159
17. 企业会计准则第 16 号——政府补助 1166
18. 企业会计准则第 17 号——借款费用 1171
19. 企业会计准则第 18 号——所得税 1177
20. 企业会计准则第 19 号--外币折算 1184
21. 企业会计准则第 20 号——企业合并 1189
22. 企业会计准则第 21 号——租赁 1198
23. 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量 1226
24. 企业会计准则第 23 号——金融资产转移 1263
25. 企业会计准则第 24 号——套期会计 1278
26. 企业会计准则第 25 号——保险合同 1297
27. 企业会计准则第 26 号——再保险合同 1341
28. 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采 1347
29. 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正 1357
30. 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项 1363

31. 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 1366
32. 企业会计准则第 31 号——现金流量表 1383
33. 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 1389
34. 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 1395
35. 企业会计准则第 34 号——每股收益 1416
36. 企业会计准则第 35 号——分部报告 1421
37. 企业会计准则第 36 号——关联方披露 1429
38. 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 1434
39. 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则 1488
40. 企业会计准则第 39 号——公允价值计量 1495
41. 企业会计准则第 40 号——合营安排 1516
42. 企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露 1522
43. 企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 1533
44. 小企业会计准则 1543
45. 企业会计准则通用分类标准编报规则 1661

（二） 企业会计准则解释

1. 企业会计准则解释第 1 号 1683
2. 企业会计准则解释第 2 号 1693
3. 企业会计准则解释第 3 号 1699
4. 企业会计准则解释第 4 号 1706
5. 企业会计准则解释第 5 号 1714

6.企业会计准则解释第6号 1720
7.企业会计准则解释第7号 1723
8.企业会计准则解释第8号 1733
9.企业会计准则解释第9号 1739
10.企业会计准则解释第10号 1741
11.企业会计准则解释第11号 1743
12.企业会计准则解释第12号 1745
13.企业会计准则解释第13号 1747
14.企业会计准则解释第14号 1752
15.企业会计准则解释第15号 1762
16.企业会计准则解释第16号 1768
17.企业会计准则解释第17 号 1773
18.关于修订印发合并财务报表格式（2019版）的通知 1779

三、其它会计制度

1.农民专业合作社会计制度 1793
2.农民专业合作社新旧会计制度有关衔接问题的处理规定 1889
3.道路交通事故社会救助基金会计核算办法 1899
4.企业产品成本核算制度——油气管网行业 1926
5.公路水路公共基础设施资产构成表 1936
公路水路公共基础设施会计明细科目及编码表 1958

6. 水利基础设施资产构成表 1964
水利基础设施会计明细科目及编号表 1967
7. 机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定 1971
8. 银行函证及回函工作操作指引 1998
9. 关于印发境外会计组织申请明确业务主管单位办事指南的通知
..... 2040
10. 碳排放权交易有关会计处理暂行规定 2046
11. 关于印发《住宅专项维修资金会计核算办法》的通知 2050
12. 资产管理产品相关会计处理规定 2081
13. 关于印发《民间非营利组织会计制度若干问题的解释》的通知
..... 2119
民间非营利组织会计制度 2130
14. 新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定 2259
15. 关于规范电子会计凭证报销入账归档的通知 2265
16. 关于印发《资产管理产品相关会计处理规定》的通知 2267
17. 工会会计制度 2306
工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定 2422
18. 农村集体经济组织会计制度 2438
19. 农村集体经济组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定 2530
20. 企业数据资源相关会计处理暂行规定 2541

第一篇

政府会计准则、制度、指南

政府会计准则

中华人民共和国财政部令

第 78 号

《政府会计准则——基本准则》已经财政部部务会议审议通过，现予公布，自 2017 年 1 月 1 日起施行。

部长：楼继伟

2015 年 10 月 23 日

政府会计准则——基本准则

第一章 总则

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

第二条 本准则适用于各级政府、各部门、各单位（以下统称政府会计主体）。

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

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

第三条 政府会计由预算会计和财务会计构成。

预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

财务会计实行权责发生制。

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

第五条 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

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

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

第六条 政府会计主体应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。

第七条 政府会计核算应当以政府会计主体持续运行为前提。

第八条 政府会计核算应当划分会计期间，分期结算账目，按规定编制决算报告和财务报告。

会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

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

第十条 政府会计核算应当采用借贷记账法记账。

第二章 政府会计信息质量要求

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

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

第十三条 政府会计主体提供的会计信息，应当与反映政府会计主体公共受托责任履行情况以及报告使用者决策或

者监督、管理的需要相关，有助于报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

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

第十五条 政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。

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

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

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

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

第三章 政府预算会计要素

第十八条 政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

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

第二十条 预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

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

第二十二条 预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

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

第二十四条 预算结余包括结余资金和结转资金。

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

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

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

第四章　政府财务会计要素

第二十六条 政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

第一节　资产

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

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

经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

第二十八条 政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

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

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

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

（一）与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

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

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。

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

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

无法采用上述计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

第三十一条 政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。

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

第三十二条 符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表。

第二节 负债

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

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

第三十四条 政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

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

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

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

（一）履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；

（二）该义务的金额能够可靠地计量。

第三十六条 负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

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

在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

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

第三十七条 政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。

采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

第三十八条 符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表。

第三节 净资产

第三十九条 净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

第四十条 净资产金额取决于资产和负债的计量。

第四十一条 净资产项目应当列入资产负债表。

第四节 收入

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

第四十三条 收入的确认应当同时满足以下条件：

（一）与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；

（二）含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；

（三）流入金额能够可靠地计量。

第四十四条 符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入收入费用表。

第五节 费用

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

第四十六条 费用的确认应当同时满足以下条件：

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

（二）含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；

（三）流出金额能够可靠地计量。

第四十七条 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入收入费用表。

第五章 政府决算报告和财务报告

第四十八条 政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。

政府决算报告的具体内容及编制要求等，由财政部另行规定。

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

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

第五十条 政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告。

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

政府部门财务报告是指政府各部门、各单位按规定编制的财务报告。

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

财务报表包括会计报表和附注。

会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表。

政府会计主体应当根据相关规定编制合并财务报表。

第五十二条 资产负债表是反映政府会计主体在某一特定日期的财务状况的报表。

第五十三条 收入费用表是反映政府会计主体在一定会计期间运行情况的报表。

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

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

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

政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

第六章 附则

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

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

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

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

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

第六十二条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第1号——存货

第一章 总　则

第一条 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称存货，是指政府会计主体在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的资产，如材料、产品、包装物和低值易耗品等，以及未达到固定资产标准的用具、装具、动植物等。

第三条 政府储备物资、收储土地等，适用其他相关政府会计准则。

第二章 存货的确认

第四条 存货同时满足下列条件的，应当予以确认:

（一）与该存货相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;

（二）该存货的成本或者价值能够可靠地计量。

第三章 存货的初始计量

第五条 存货在取得时应当按照成本进行初始计量。

第六条 政府会计主体购入的存货，其成本包括购买价

款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及使得存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

第七条 政府会计主体自行加工的存货，其成本包括耗用的直接材料费用、发生的直接人工费用和按照一定方法分配的与存货加工有关的间接费用。

第八条 政府会计主体委托加工的存货，其成本包括委托加工前存货成本、委托加工的成本（如委托加工费以及按规定应计入委托加工存货成本的相关税费等）以及使存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

第九条 下列各项应当在发生时确认为当期费用，不计入存货成本:

（一）非正常消耗的直接材料、直接人工和间接费用。

（二）仓储费用（不包括在加工过程中为达到下一个加工阶段所必需的费用）。

（三）不能归属于使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

第十条 政府会计主体通过置换取得的存货，其成本按照换出资产的评估价值，加上支付的补价或减去收到的补价，加上为换入存货发生的其他相关支出确定。

第十一条 政府会计主体接受捐赠的存货，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评

估价值加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费、运输费等计入当期费用。

第十二条 政府会计主体无偿调入的存货，其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

第十三条 政府会计主体盘盈的存货，按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

第四章 存货的后续计量

第十四条 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计价方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或加工的存货，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

第十五条 对于已发出的存货，应当将其成本结转为当期费用或者计入相关资产成本。

按规定报经批准对外捐赠、无偿调出的存货，应当将其

账面余额予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第十六条 政府会计主体应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品、包装物进行摊销，将其成本计入当期费用或者相关资产成本。

第十七条 对于发生的存货毁损，应当将存货账面余额转销计入当期费用，并将毁损存货处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

第十八条 存货盘亏造成的损失，按规定报经批准后应当计入当期费用。

第五章 存货的披露

第十九条 政府会计主体应当在附注中披露与存货有关的下列信息:

（一）各类存货的期初和期末账面余额。

（二）确定发出存货成本所采用的方法。

（三）以名义金额计量的存货名称、数量，以及以名义金额计量的理由。

（四）其他有关存货变动的重要信息。

第六章 附　则

第二十条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第 2 号——投资

第一章 总 则

第一条 为了规范投资的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称投资，是指政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的债权或股权投资。

第三条 投资分为短期投资和长期投资。

短期投资，是指政府会计主体取得的持有时间不超过 1 年（含 1 年）的投资。

长期投资，是指政府会计主体取得的除短期投资以外的债权和股权性质的投资。

第四条 政府会计主体外币投资的折算，适用其他相关政府会计准则。

第二章 短期投资

第五条 短期投资在取得时，应当按照实际成本（包括购买价款和相关税费，下同）作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，应当于收到时冲减短期投资成本。

第六条 短期投资持有期间的利息，应当于实际收到时确认为投资收益。

第七条 期末，短期投资应当按照账面余额计量。

第八条 政府会计主体按规定出售或到期收回短期投资，应当将收到的价款扣除短期投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

第三章　长期投资

第九条 长期投资分为长期债权投资和长期股权投资。

第一节　长期债权投资

第十条 长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入长期债券投资初始投资成本。

第十一条 长期债券投资持有期间，应当按期以票面金额与票面利率计算确认利息收入。

对于分期付息、一次还本的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息确认为应收利息，计入投资收益；对于一次还本付息的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息计入投资收益，并增加长期债券投资的账面余额。

第十二条 政府会计主体按规定出售或到期收回长期债券投资，应当将实际收到的价款扣除长期债券投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

第十三条 政府会计主体进行除债券以外的其他债权投资，参照长期债券投资进行会计处理。

第二节　长期股权投资

第十四条 长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

（一）以支付现金取得的长期股权投资，按照实际支付的全部价款（包括购买价款和相关税费）作为实际成本。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资初始投资成本。

（二）以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

（三）接受捐赠的长期股权投资，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本

比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定。

（四）无偿调入的长期股权投资，其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

第十五条 长期股权投资在持有期间，通常应当采用权益法进行核算。政府会计主体无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。

成本法，是指投资按照投资成本计量的方法。

权益法，是指投资最初以投资成本计量，以后根据政府会计主体在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对投资的账面余额进行调整的方法。

第十六条 在成本法下，长期股权投资的账面余额通常保持不变，但追加或收回投资时，应当相应调整其账面余额。

长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，政府会计主体应当按照宣告分派的现金股利或利润中属于政府会计主体应享有的份额确认为投资收益。

第十七条 采用权益法的，按照如下原则进行会计处理:

（一）政府会计主体取得长期股权投资后，对于被投资单位所有者权益的变动，应当按照下列规定进行处理:

1.按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认为投资损益，同时调整长期股权投资的账面余额。

2.按照被投资单位宣告分派的现金股利或利润计算应享

有的份额，确认为应收股利，同时减少长期股权投资的账面余额。

3.按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额，确认为净资产，同时调整长期股权投资的账面余额。

（二）政府会计主体确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面余额减记至零为限，政府会计主体负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，政府会计主体应当在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益。

第十八条 政府会计主体因处置部分长期股权投资等原因无权再决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当对处置后的剩余股权投资改按成本法核算，并以该剩余股权投资在权益法下的账面余额作为按照成本法核算的初始投资成本。其后，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，属于已计入投资账面余额的部分，作为成本法下长期股权投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面余额。

政府会计主体因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法的，应当自有权决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策

时，按成本法下长期股权投资的账面余额加上追加投资的成本作为按照权益法核算的初始投资成本。

第十九条 政府会计主体按规定报经批准处置长期股权投资，应当冲减长期股权投资的账面余额，并按规定将处置价款扣除相关税费后的余额作应缴款项处理，或者按规定将处置价款扣除相关税费后的余额与长期股权投资账面余额的差额计入当期投资损益。

采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而将应享有的份额计入净资产的，处置该项投资时，还应当将原计入净资产的相应部分转入当期投资损益。

第四章　投资的披露

第二十条 政府会计主体应当在附注中披露与投资有关的下列信息:

（一）短期投资的增减变动及期初、期末账面余额。

（二）各类长期债权投资和长期股权投资的增减变动及期初、期末账面余额。

（三）长期股权投资的投资对象及核算方法。

（四）当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应当单独披露。

第五章　附　则

第二十一条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第3号——固定资产

第一章 总 则

第一条 为了规范固定资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称固定资产，是指政府会计主体为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的，使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产，一般包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。

单位价值虽未达到规定标准，但是使用年限超过1年（不含1年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具等，应当确认为固定资产。

第三条 公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、自然资源资产等，适用其他相关政府会计准则。

第二章 固定资产的确认

第四条 固定资产同时满足下列条件的，应当予以确认：

（一）与该固定资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该固定资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第五条 通常情况下，购入、换入、接受捐赠、无偿调入不需安装的固定资产，在固定资产验收合格时确认；购入、换入、接受捐赠、无偿调入需要安装的固定资产，在固定资产安装完成交付使用时确认；自行建造、改建、扩建的固定资产，在建造完成交付使用时确认。

第六条 确认固定资产时，应当考虑以下情况：

（一）固定资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式为政府会计主体实现服务潜力或提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

（二）应用软件构成相关硬件不可缺少的组成部分的，应当将该软件的价值包括在所属的硬件价值中，一并确认为固定资产；不构成相关硬件不可缺少的组成部分的，应当将该软件确认为无形资产。

（三）购建房屋及构筑物时，不能分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，应当全部确认为固定资产；能够分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的房屋及构筑物部分确认为固定资产，将其中的土地使用权部分确认为无形资产。

第七条 固定资产在使用过程中发生的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件的，应当计入固定资产成本；不符合本准则第四条规定的确认条件的，应当在发生时计入

当期费用或者相关资产成本。

将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当同时从固定资产账面价值中扣除被替换部分的账面价值。

第三章 固定资产的初始计量

第八条 固定资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

第九条 政府会计主体外购的固定资产，其成本包括购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产同类或类似资产市场价格的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

第十条 政府会计主体自行建造的固定资产，其成本包括该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出。

在原有固定资产基础上进行改建、扩建、修缮后的固定资产，其成本按照原固定资产账面价值加上改建、扩建、修缮发生的支出，再扣除固定资产被替换部分的账面价值后的金额确定。

为建造固定资产借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，计入在建工程成本；不属于建设期间发生的，计入当期费用。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

第十一条 政府会计主体通过置换取得的固定资产，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入固定资产发生的其他相关支出确定。

第十二条 政府会计主体接受捐赠的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费、运输费等计入当期费用。

如受赠的系旧的固定资产，在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。

第十三条 政府会计主体无偿调入的固定资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

第十四条 政府会计主体盘盈的固定资产，按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

第十五条 政府会计主体融资租赁取得的固定资产，其

成本按照其他相关政府会计准则确定。

第四章 固定资产的后续计量

第一节 固定资产的折旧

第十六条 政府会计主体应当对固定资产计提折旧，但本准则第十七条规定的固定资产除外。

折旧，是指在固定资产的预计使用年限内，按照确定的方法对应计的折旧额进行系统分摊。

固定资产应计的折旧额为其成本，计提固定资产折旧时不考虑预计净残值。

政府会计主体应当对暂估入账的固定资产计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

第十七条 下列各项固定资产不计提折旧:

（一）文物和陈列品;

（二）动植物;

（三）图书、档案;

（四）单独计价入账的土地;

（五）以名义金额计量的固定资产。

第十八条 政府会计主体应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用年限。

固定资产的使用年限一经确定，不得随意变更。

政府会计主体确定固定资产使用年限，应当考虑下列因素：

（一）预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；

（二）预计有形损耗和无形损耗；

（三）法律或者类似规定对资产使用的限制。

第十九条 政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提固定资产折旧。

在确定固定资产的折旧方法时，应当考虑与固定资产相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。

固定资产折旧方法一经确定，不得随意变更。

第二十条 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

第二十一条 固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

第二十二条 固定资产因改建、扩建或修缮等原因而延长其使用年限的，应当按照重新确定的固定资产的成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额。

第二节　固定资产的处置

第二十三条 政府会计主体按规定报经批准出售、转让

固定资产或固定资产报废、毁损的，应当将固定资产账面价值转销计入当期费用，并将处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

第二十四条 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出固定资产的，应当将固定资产的账面价值予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第二十五条 政府会计主体按规定报经批准以固定资产对外投资的，应当将该固定资产的账面价值予以转销，并将固定资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

第二十六条 固定资产盘亏造成的损失，按规定报经批准后应当计入当期费用。

第五章 固定资产的披露

第二十七条 政府会计主体应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息:

（一）固定资产的分类和折旧方法。

（二）各类固定资产的使用年限、折旧率。

（三）各类固定资产账面余额、累计折旧额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。

（四）以名义金额计量的固定资产名称、数量，以及以名义金额计量的理由。

（五）已提足折旧的固定资产名称、数量等情况。

（六）接受捐赠、无偿调入的固定资产名称、数量等情况。

（七）出租、出借固定资产以及以固定资产投资的情况。

（八）固定资产对外捐赠、无偿调出、毁损等重要资产处置的情况。

（九）暂估入账的固定资产账面价值变动情况。

第六章 附则

第二十八条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第4号——无形资产

第一章 总　则

第一条 为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称无形资产，是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

（一）能够从政府会计主体中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从政府会计主体或其他权利和义务中转移或者分离。

第二章 无形资产的确认

第三条 无形资产同时满足下列条件的，应当予以确认：

（一）与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。

政府会计主体在判断无形资产的服务潜力或经济利益是否很可能实现或流入时，应当对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种社会、经济、科技因素做出合理估计，并且应当有确凿的证据支持。

第四条 政府会计主体购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件，应当确认为无形资产。

第五条 政府会计主体自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

第六条 政府会计主体自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形资产的，应当确认为无形资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册

费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

第七条 政府会计主体自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

第八条 与无形资产有关的后续支出，符合本准则第三条规定的确认条件的，应当计入无形资产成本；不符合本准则第三条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

第三章 无形资产的初始计量

第九条 无形资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

第十条 政府会计主体外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

政府会计主体委托软件公司开发的软件，视同外购无形资产确定其成本。

第十一条 政府会计主体自行开发的无形资产，其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额。

第十二条 政府会计主体通过置换取得的无形资产，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入无形资产发生的其他相关支出确定。

第十三条 政府会计主体接受捐赠的无形资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费计入当期费用。

确定接受捐赠无形资产的初始入账成本时，应当考虑该项资产尚可为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的能力。

第十四条 政府会计主体无偿调入的无形资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

第四章 无形资产的后续计量

第一节 无形资产的摊销

第十五条 政府会计主体应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。

无形资产的使用年限为有限的，应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的，应当视为使用年限不确定的无形资产。

第十六条 政府会计主体应当对使用年限有限的无形资产进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。

摊销是指在无形资产使用年限内，按照确定的方法对应摊销金额进行系统分摊。

第十七条 对于使用年限有限的无形资产，政府会计主体应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限:

（一）法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限;

（二）法律没有规定有效年限的，按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限;

（三）法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的，应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况，预计其使用年限;

（四）非大批量购入、单价小于 1000 元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销。

第十八条 政府会计主体应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销，并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

政府会计主体应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。

第十九条 因发生后续支出而增加无形资产成本的，对

于使用年限有限的无形资产，应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

第二十条 使用年限不确定的无形资产不应摊销。

第二节 无形资产的处置

第二十一条 政府会计主体按规定报经批准出售无形资产，应当将无形资产账面价值转销计入当期费用，并将处置收入大于相关处置税费后的差额按规定计入当期收入或者做应缴款项处理，将处置收入小于相关处置税费后的差额计入当期费用。

第二十二条 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出无形资产的，应当将无形资产的账面价值予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第二十三条 政府会计主体按规定报经批准以无形资产对外投资的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，并将无形资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

第二十四条 无形资产预期不能为政府会计主体带来服务潜力或者经济利益的，应当在报经批准后将该无形资产的账面价值予以转销。

第五章 无形资产的披露

第二十五条 政府会计主体应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息:

（一）无形资产账面余额、累计摊销额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。

（二）自行开发无形资产的名称、数量，以及账面余额和累计摊销额的变动情况。

（三）以名义金额计量的无形资产名称、数量，以及以名义金额计量的理由。

（四）接受捐赠、无偿调入无形资产的名称、数量等情况。

（五）使用年限有限的无形资产，其使用年限的估计情况；使用年限不确定的无形资产，其使用年限不确定的确定依据。

（六）无形资产出售、对外投资等重要资产处置的情况。

第六章 附 则

第二十六条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第 5 号——公共基础设施

第一章　总 则

第一条 为了规范公共基础设施的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称公共基础设施，是指政府会计主体为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：

（一）是一个有形资产系统或网络的组成部分；

（二）具有特定用途；

（三）一般不可移动。

公共基础设施主要包括市政基础设施（如城市道路、桥梁、隧道、公交场站、路灯、广场、公园绿地、室外公共健身器材，以及环卫、排水、供水、供电、供气、供热、污水处理、垃圾处理系统等）、交通基础设施（如公路、航道、港口等）、水利基础设施（如大坝、堤防、水闸、泵站、渠道等）和其他公共基础设施。

第三条 下列各项适用于其他相关政府会计准则：

（一）独立于公共基础设施、不构成公共基础设施使用不可缺少组成部分的管理维护用房屋建筑物、设备、车辆等，适用《政府会计准则第 3 号——固定资产》。

（二）属于文物文化资产的公共基础设施，适用其他相关政府会计准则。

（三）采用政府和社会资本合作模式（即 PPP 模式）形成的公共基础设施的确认和初始计量，适用其他相关政府会计准则。

第二章　公共基础设施的确认

第四条 通常情况下，符合本准则第五条规定的公共基础设施，应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认。

多个政府会计主体共同管理维护的公共基础设施，应当由对该资产负有主要管理维护职责或者承担后续主要支出责任的政府会计主体予以确认。

分为多个组成部分由不同政府会计主体分别管理维护的公共基础设施，应当由各个政府会计主体分别对其负责

管理维护的公共基础设施的相应部分予以确认。

负有管理维护公共基础设施职责的政府会计主体通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护公共基础设施的，该公共基础设施应当由委托方予以确认。

第五条 公共基础设施同时满足下列条件的，应当予以确认：

（一）与该公共基础设施相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该公共基础设施的成本或者价值能够可靠地计量。

第六条 通常情况下，对于自建或外购的公共基础设施，政府会计主体应当在该项公共基础设施验收合格并交付使用时确认；对于无偿调入、接受捐赠的公共基础设施，政府会计主体应当在开始承担该项公共基础设施管理维护职责时确认。

第七条 政府会计主体应当根据公共基础设施提供公共产品或服务的性质或功能特征对其进行分类确认。

公共基础设施的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品或服务，适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的，应当分别将各组成部分确

认为该类公共基础设施的一个单项公共基础设施。

第八条 政府会计主体在购建公共基础设施时，能够分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的构筑物部分和土地使用权部分分别确认为公共基础设施；不能分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当整体确认为公共基础设施。

第九条 公共基础设施在使用过程中发生的后续支出，符合本准则第五条规定的确认条件的，应当计入公共基础设施成本；不符合本准则第五条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期费用。

通常情况下，为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，应当计入公共基础设施成本；为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。

第三章　公共基础设施的初始计量

第十条 公共基础设施在取得时应当按照成本进行初始计量。

第十一条 政府会计主体自行建造的公共基础设施，其

成本包括完成批准的建设内容所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出和其他投资支出。

在原有公共基础设施基础上进行改建、扩建等建造活动后的公共基础设施，其成本按照原公共基础设施账面价值加上改建、扩建等建造活动发生的支出，再扣除公共基础设施被替换部分的账面价值后的金额确定。

为建造公共基础设施借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，计入该公共基础设施在建工程成本；不属于建设期间发生的，计入当期费用。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的公共基础设施，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

第十二条 政府会计主体接受其他会计主体无偿调入的公共基础设施，其成本按照该项公共基础设施在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。

第十三条 政府会计主体接受捐赠的公共基础设施，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照

评估价值加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关费用确定。

如受赠的系旧的公共基础设施，在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。

第十四条 政府会计主体外购的公共基础设施，其成本包括购买价款、相关税费以及公共基础设施交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

第十五条 对于包括不同组成部分的公共基础设施，其只有总成本、没有单项组成部分成本的，政府会计主体可以按照各单项组成部分同类或类似资产的成本或市场价格比例对总成本进行分配，分别确定公共基础设施中各单项组成部分的成本。

第四章　公共基础设施的后续计量

第一节 公共基础设施的折旧或摊销

第十六条 政府会计主体应当对公共基础设施计提折旧，但政府会计主体持续进行良好的维护使得其性能得到永久

维持的公共基础设施和确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权除外。

公共基础设施应计提的折旧总额为其成本，计提公共基础设施折旧时不考虑预计净残值。

政府会计主体应当对暂估入账的公共基础设施计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

第十七条 政府会计主体应当根据公共基础设施的性质和使用情况，合理确定公共基础设施的折旧年限。

政府会计主体确定公共基础设施折旧年限，应当考虑下列因素：

（一）设计使用年限或设计基准期；

（二）预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；

（三）预计有形损耗和无形损耗；

（四）法律或者类似规定对资产使用的限制。

公共基础设施的折旧年限一经确定，不得随意变更，但符合本准则第二十条规定的除外。

对于政府会计主体接受无偿调入、捐赠的公共基础设施，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。

第十八条 政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提公共基础设施折旧。

在确定公共基础设施的折旧方法时，应当考虑与公共基础设施相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。

公共基础设施折旧方法一经确定，不得随意变更。

第十九条 公共基础设施应当按月计提折旧，并计入当期费用。当月增加的公共基础设施，当月开始计提折旧；当月减少的公共基础设施，当月不再计提折旧。

第二十条 处于改建、扩建等建造活动期间的公共基础设施，应当暂停计提折旧。

因改建、扩建等原因而延长公共基础设施使用年限的，应当按照重新确定的公共基础设施的成本和重新确定的折旧年限计算折旧额，不需调整原已计提的折旧额。

第二十一条 公共基础设施提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；已提足折旧的公共基础设施，可以继续使用的，应当继续使用，并规范实物管理。

提前报废的公共基础设施，不再补提折旧。

第二十二条 对于确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权，政府会计主体应当按照《政府会计准则第 4

号——无形资产》的相关规定进行摊销。

第二节　公共基础设施的处置

第二十三条 政府会计主体按规定报经批准无偿调出、对外捐赠公共基础设施的，应当将公共基础设施的账面价值予以转销，无偿调出、对外捐赠中发生的归属于调出方、捐出方的相关费用应当计入当期费用。

第二十四条 公共基础设施报废或遭受重大毁损的，政府会计主体应当在报经批准后将公共基础设施账面价值予以转销，并将报废、毁损过程中取得的残值变价收入扣除相关费用后的差额按规定做应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

第五章　公共基础设施的披露

第二十五条 政府会计主体应当在附注中披露与公共基础设施有关的下列信息：

（一）公共基础设施的分类和折旧方法。

（二）各类公共基础设施的折旧年限及其确定依据。

（三）各类公共基础设施账面余额、累计折旧额（或

摊销额）、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。

（四）各类公共基础设施的实物量。

（五）公共基础设施在建工程的期初、期末金额及其增减变动情况。

（六）确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权的账面余额、累计摊销额及其变动情况。

（七）已提足折旧继续使用的公共基础设施的名称、数量等情况。

（八）暂估入账的公共基础设施账面价值变动情况。

（九）无偿调入、接受捐赠的公共基础设施名称、数量等情况（包括未按照本准则第十二条和第十三条规定计量并确认入账的公共基础设施的具体情况）。

（十）公共基础设施对外捐赠、无偿调出、报废、重大毁损等处置情况。

（十一）公共基础设施年度维护费用和其他后续支出情况。

第六章　附 则

第二十六条 对于应当确认为公共基础设施、但已确认

为固定资产的资产，政府会计主体应当在本准则首次执行日将该资产按其账面价值重分类为公共基础设施。

第二十七条 对于应当确认但尚未入账的存量公共基础设施，政府会计主体应当在本准则首次执行日按照以下原则确定其初始入账成本：

（一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额减去应计提的累计折旧后的金额确定；

（二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；

（三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

本准则首次执行日以后，政府会计主体应当对存量公共基础设施按其在首次执行日确定的成本和剩余折旧年限计提折旧。

第二十八条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第6号——政府储备物资

第一章　总 则

第一条 为了规范政府储备物资的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称政府储备物资，是指政府会计主体为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的，同时具有下列特征的有形资产：

（一）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；

（二）其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。

政府储备物资包括战略及能源物资、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资和其他重要商品物资，通常情况下由政府会计主体委托承储单位存储。

第三条 企业以及纳入企业财务管理体系的事业单位接受政府委托收储并按企业会计准则核算的储备物资，不适用本准则。

第四条 政府会计主体的存货，适用《政府会计准则第1号——存货》。

第二章　政府储备物资的确认

第五条 通常情况下，符合本准则第六条规定的政府储备物资，应当由按规定对其负有行政管理职责的政府会计主体予以确认。

本准则规定的行政管理职责主要指提出或拟定收储计划、更新（轮换）计划、动用方案等。

相关行政管理职责由不同政府会计主体行使的政府储备物资，由负责提出收储计划的政府会计主体予以确认。

对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其存储保管等工作的政府会计主体，应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

第六条 政府储备物资同时满足下列条件的，应当予以确认：

（一）与该政府储备物资相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该政府储备物资的成本或者价值能够可靠地计量。

第三章　政府储备物资的初始计量

第七条 政府储备物资在取得时应当按照成本进行初始计量。

第八条 政府会计主体购入的政府储备物资，其成本包

括购买价款和政府会计主体承担的相关税费、运输费、装卸费、保险费、检测费以及使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

第九条 政府会计主体委托加工的政府储备物资，其成本包括委托加工前物料成本、委托加工的成本（如委托加工费以及按规定应计入委托加工政府储备物资成本的相关税费等）以及政府会计主体承担的使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

第十条 政府会计主体接受捐赠的政府储备物资，其成本按照有关凭据注明的金额加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定。

第十一条 政府会计主体接受无偿调入的政府储备物资，其成本按照调出方账面价值加上归属于政府会计主体的相关税费、运输费等确定。

第十二条 下列各项不计入政府储备物资成本：

（一）仓储费用；

（二）日常维护费用；

（三）不能归属于使政府储备物资达到目前场所和状态

所发生的其他支出。

第十三条 政府会计主体盘盈的政府储备物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

第四章　政府储备物资的后续计量

第十四条 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定政府储备物资发出的成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

对于性质和用途相似的政府储备物资，政府会计主体应当采用相同的成本计价方法确定发出物资的成本。

对于不能替代使用的政府储备物资、为特定项目专门购入或加工的政府储备物资，政府会计主体通常应采用个别计价法确定发出物资的成本。

第十五条 因动用而发出无需收回的政府储备物资的，政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销，计入当期费用。

第十六条 因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，政府会计主体应当在按规定的质量验收标准收回物资时，将未收回物资的账面余额予以转销，计入当期费用。

第十七条 因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销。

第十八条 政府会计主体对外销售政府储备物资的，应当在发出物资时将其账面余额转销计入当期费用，并按规定确认相关销售收入或将销售取得的价款大于所承担的相关税费后的差额做应缴款项处理。

第十九条 政府会计主体采取销售采购方式对政府储备物资进行更新（轮换）的，应当将物资轮出视为物资销售，按照本准则第十八条规定处理；将物资轮入视为物资采购，按照本准则第八条规定处理。

第二十条 政府储备物资报废、毁损的，政府会计主体应当按规定报经批准后将报废、毁损的政府储备物资的账面余额予以转销，确认应收款项（确定追究相关赔偿责任的）或计入当期费用（因储存年限到期报废或非人为因素致使报废、毁损的）；同时，将报废、毁损过程中取得的残值变价收入扣除政府会计主体承担的相关费用后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

第二十一条 政府储备物资盘亏的，政府会计主体应当按规定报经批准后将盘亏的政府储备物资的账面余额予以转销，确定追究相关赔偿责任的，确认应收款项；属于正常

耗费或不可抗力因素造成的，计入当期费用。

第五章　政府储备物资的披露

第二十二条 政府会计主体应当在附注中披露与政府储备物资有关的下列信息：

（一）各类政府储备物资的期初和期末账面余额。

（二）因动用而发出需要收回或者预期可能收回，但期末尚未收回的政府储备物资的账面余额。

（三）确定发出政府储备物资成本所采用的方法。

（四）其他有关政府储备物资变动的重要信息。

第六章　附 则

第二十三条 对于应当确认为政府储备物资，但已确认为存货、固定资产等其他资产的，政府会计主体应当在本准则首次执行日将该资产按其账面余额重分类为政府储备物资。

第二十四条 对于应当确认但尚未入账的存量政府储备物资，政府会计主体应当在本准则首次执行日按照下列原则确定其初始入账成本：

（一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额确定；

（二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估

的，其成本按照评估价值确定；

（三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

第二十五条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第 7 号——会计调整

第一章　总则

第一条 为了规范政府会计调整的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称会计调整，是指政府会计主体因按照法律、行政法规和政府会计准则制度的要求，或者在特定情况下对其原采用的会计政策、会计估计，以及发现的会计差错、发生的报告日后事项等所作的调整。

本准则所称会计政策，是指政府会计主体在会计核算时所遵循的特定原则、基础以及所采用的具体会计处理方法。特定原则，是指政府会计主体按照政府会计准则制度所制定的、适合于本政府会计主体的会计处理原则。具体会计处理方法，是指政府会计主体从政府会计准则制度规定的诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本政府会计主体的会计处理方法。

本准则所称会计估计，是指政府会计主体对结果不确定的经济业务或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断，如固定资产、无形资产的预计使用年限等。

本准则所称会计差错，是指政府会计主体在会计核算时，

在确认、计量、记录、报告等方面出现的错误，通常包括计算或记录错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实产生的错误、财务舞弊等。

本准则所称报告日后事项，是指自报告日（年度报告日通常为12月31日）至报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项，包括调整事项和非调整事项两类。

第三条 政府会计主体应当根据本准则及相关政府会计准则制度的规定，结合自身实际情况，确定本政府会计主体具体的会计政策和会计估计，并履行本政府会计主体内部报批程序；法律、行政法规等规定应当报送有关方面批准或备案的，从其规定。

政府会计主体的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行本条第一款的程序，并按本准则的规定处理。

第二章　会计政策及其变更

第四条 政府会计主体应当对相同或者相似的经济业务或者事项采用相同的会计政策进行会计处理。但是，其他政府会计准则制度另有规定的除外。

第五条 政府会计主体采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

（一）法律、行政法规或者政府会计准则制度等要求变更。

（二）会计政策变更能够提供有关政府会计主体财务状况、运行情况等更可靠、更相关的会计信息。

第六条 下列各项不属于会计政策变更:

（一）本期发生的经济业务或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

（二）对初次发生的或者不重要的经济业务或者事项采用新的会计政策。

第七条 政府会计主体应当按照政府会计准则制度规定对会计政策变更进行处理。政府会计准则制度对会计政策变更未作出规定的，通常情况下，政府会计主体应当采用追溯调整法进行处理。

追溯调整法，是指对某项经济业务或者事项变更会计政策时，视同该项经济业务或者事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

第八条 采用追溯调整法时,政府会计主体应当将会计政策变更的累积影响调整最早前期有关净资产项目的期初余额，其他相关项目的期初数也应一并调整；涉及收入、费用等项目的，应当将会计政策变更的影响调整受影响期间的各个相关项目。

会计政策变更的累积影响，是指按照变更后的会计政策

对以前各期追溯计算的最早前期各个受影响的净资产项目以及其他相关项目的期初应有金额与现有金额之间的差额；会计政策变更的影响，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的各个受影响的项目变更后的金额与现有金额之间的差额。

第九条 政府会计主体按规定编制比较财务报表的，对于比较财务报表可比期间的会计政策变更影响，应当调整各该期间的收入或者费用以及其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响，政府会计主体应当调整比较财务报表最早期间所涉及的期初净资产各项目，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

第十条 会计政策变更的影响或者累积影响不能合理确定的，政府会计主体应当采用未来适用法对会计政策变更进行处理。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更当期及以后各期发生的经济业务或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更的影响的方法。

采用未来适用法时，政府会计主体不需要计算会计政策变更产生的影响或者累积影响，也无需调整财务报表相关项目的期初数和比较财务报表相关项目的金额。

第三章　会计估计变更

第十一条 政府会计主体据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更应以掌握的新情况、新进展等真实、可靠的信息为依据。

第十二条 政府会计主体应当对会计估计变更采用未来适用法处理。

会计估计变更时，政府会计主体不需要追溯计算前期产生的影响或者累积影响，但应当对变更当期和未来期间发生的经济业务或者事项采用新的会计估计进行处理。

会计估计变更仅影响变更当期的，其影响应当在变更当期予以确认；会计估计变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响应当在变更当期和未来期间分别予以确认。

第十三条 政府会计主体对某项变更难以区分为会计政策变更或者会计估计变更的，应当按照会计估计变更的处理方法进行处理。

第四章　会计差错更正

第十四条 政府会计主体在本报告期（以下简称本期）发现的会计差错，应当按照以下原则处理:

（一）本期发现的与本期相关的会计差错，应当调整本期报表（包括财务报表和预算会计报表，下同）相关项目。

（二）本期发现的与前期相关的重大会计差错，如影响收入、费用或者预算收支的，应当将其对收入、费用或者预算收支的影响或者累积影响调整发现当期期初的相关净资产项目或者预算结转结余，并调整其他相关项目的期初数；如不影响收入、费用或者预算收支的，应当调整发现当期相关项目的期初数。经上述调整后，视同该差错在差错发生的期间已经得到更正。

与前期相关的重大会计差错的影响或者累积影响不能合理确定的，政府会计主体可比照本条（三）的规定进行处理。

重大会计差错，是指政府会计主体发现的使本期编制的报表不再具有可靠性的会计差错，一般是指差错的性质比较严重或者差错的金额比较大。该差错会影响报表使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测，则认为性质比较严重，如未遵循政府会计准则制度、财务舞弊等原因产生的差错。通常情况下，导致差错的经济业务或者事项对报表某一具体项目的影响或者累积影响金额占该类经济业务或者事项对报表同一项目的影响金额的10％及以上，则认为金额比较大。

政府会计主体滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错予以更正。

（三）本期发现的与前期相关的非重大会计差错，应当将其影响数调整相关项目的本期数。

第十五条 政府会计主体在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期以前期间的重大会计差错，应当视同本期发现的与前期相关的重大会计差错，比照本准则第十四条（二）的规定进行处理。

政府会计主体在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期间的会计差错及报告期以前期间的非重大会计差错，应当按照本准则第五章报告日后事项中的调整事项进行处理。

第十六条 政府会计主体按规定编制比较财务报表的，对于比较财务报表期间的重大会计差错，应当调整各该期间的收入或者费用以及其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的重大会计差错，应当调整比较财务报表最早期间所涉及的各项净资产项目的期初余额，财务报表其他相关项目的金额也应一并调整。

对于比较财务报表期间和以前的非重大会计差错，以及影响或者累积影响不能合理确定的重大会计差错，应当调整相关项目的本期数。

第五章 报告日后事项

第十七条 报告日以后获得新的或者进一步的证据，有助于对报告日存在状况的有关金额作出重新估计，应当作为调整事项，据此对报告日的报表进行调整。调整事项包括已证实资产发生了减损、已确定获得或者支付的赔偿、财务舞

弊或者差错等。

第十八条 报告日以后发生的调整事项，应当如同报告所属期间发生的事项一样进行会计处理，对报告日已编制的报表相关项目的期末数或者本期数作相应的调整，并对当期编制的报表相关项目的期初数或者上期数进行调整。

第十九条 报告日以后才发生或者存在的事项，不影响报告日的存在状况，但如不加以说明，将会影响报告使用者作出正确估计和决策，这类事项应当作为非调整事项，在财务报表附注中予以披露，如自然灾害导致的资产损失、外汇汇率发生重大变化等。

第六章　披露

第二十条 政府会计主体应当在财务报表附注中披露如下信息：

（一）会计政策变更的内容和理由、会计政策变更的影响，以及影响或者累积影响不能合理确定的理由。

（二）会计估计变更的内容和理由、会计估计变更对当期和未来期间的影响数。

（三）重大会计差错的内容和重大会计差错的更正方法、金额，以及与前期相关的重大会计差错影响或者累积影响不能合理确定的理由。

（四）与报告日后事项有关的下列信息：

1.财务报告的批准报出者和批准报出日。

2.每项重要的报告日后非调整事项的内容，及其估计对政府会计主体财务状况、运行情况的影响；无法作出估计的，应当说明其原因。

第二十一条 政府会计主体在以后的会计期间，不需要重复披露在以前期间的财务报表附注中已披露的会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的信息。

第七章　附则

第二十二条 财政总预算会计中涉及的会计调整事项，按照《财政总预算会计制度》和财政部其他相关规定处理。

行政事业单位预算会计涉及的会计调整事项，按照部门决算报告制度有关要求进行披露。

第二十三条 本准则自 2019 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第8号——负债

第一章　总则

第一条 为了规范负债的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称负债，是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

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

第三条 符合本准则第二条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

（一）履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；

（二）该义务的金额能够可靠地计量。

第四条 政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

第五条 政府会计主体的负债包括偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。

偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和暂收性负债。

第六条 本准则规范政府会计主体负债的一般情况。其他政府会计准则对政府会计主体的特定负债做出专门规定的，从其规定。

第二章　举借债务

第七条 举借债务是指政府会计主体通过融资活动借入的债务，包括政府举借的债务以及其他政府会计主体借入的款项。

政府举借的债务包括政府发行的政府债券，向外国政府、国际经济组织等借入的款项，以及向上级政府借入转贷资金形成的借入转贷款。

其他政府会计主体借入的款项是指除政府以外的其他政府会计主体从银行或其他金融机构等借入的款项。

第八条 对于举借债务，政府会计主体应当在与债权人签订借款合同或协议并取得举借资金时确认为负债。

第九条 举借债务初始确认为负债时，应当按照实际发生额计量。

对于借入款项，初始确认为负债时应当按照借款本金计量；借款本金与取得的借款资金的差额应当计入当期费用。

对于发行的政府债券，初始确认为负债时应当按照债券本金计量；债券本金与发行价款的差额应当计入当期费用。

第十条 政府会计主体应当按照借款本金（或债券本金）和合同或协议约定的利率（或债券票面利率）按期计提举借债务的利息。

对于属于流动负债的举借债务以及属于非流动负债的分期付息、一次还本的举借债务，应当将计算确定的应付未付利息确认为流动负债，计入应付利息；对于其他举借债务，应当将计算确定的应付未付利息确认为非流动负债，计入相关非流动负债的账面余额。

第十一条 政府会计主体应当按照本准则第十二条、第十三条的规定，将因举借债务发生的借款费用分别计入工程成本或当期费用。

借款费用，是指政府会计主体因举借债务而发生的利息及其他相关费用，包括借款利息、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。其中，辅助费用是指政府会计主体在举借债务过程中发生的手续费、佣金等费用。

第十二条 政府以外的其他政府会计主体为购建固定资

产等工程项目借入专门借款的，对于发生的专门借款费用，应当按照借款费用减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。

工程项目建设期间是指自工程项目开始建造起至交付使用时止的期间。

工程项目建设期间发生非正常中断且中断时间连续超过3个月（含3个月）的，政府会计主体应当将非正常中断期间的借款费用计入当期费用。如果中断是使工程项目达到交付使用所必须的程序，则中断期间所发生的借款费用仍应计入工程成本。

第十三条 政府会计主体因举借债务所发生的除本准则第十二条规定外的借款费用（包括政府举借的债务和其他政府会计主体的非专门借款所发生的借款费用），应当计入当期费用。

第十四条 政府会计主体应当在偿还举借债务本息时，冲减相关负债的账面余额。

第三章　应付及预收款项

第十五条 应付及预收款项，是指政府会计主体在运营活动中形成的应当支付而尚未支付的款项及预先收到但尚未实现收入的款项，包括应付职工薪酬、应付账款、预收款

项、应交税费、应付国库集中支付结余和其他应付未付款项。

应付职工薪酬，是指政府会计主体为获得职工（含长期聘用人员）提供的服务而给予各种形式的报酬或因辞退等原因而给予职工补偿所形成的负债。职工薪酬包括工资、津贴补贴、奖金、社会保险费等。

应付账款，是指政府会计主体因取得资产、接受劳务、开展工程建设等而形成的负债。

预收款项，是指政府会计主体按照货物、服务合同或协议或者相关规定，向接受货物或服务的主体预先收款而形成的负债。

应交税费，是指政府会计主体因发生应税事项导致承担纳税义务而形成的负债。

应付国库集中支付结余，是指国库集中支付中，按照财政部门批复的部门预算，政府会计主体（政府财政）当年未支而需结转下一年度支付款项而形成的负债。

其他应付未付款项，是指政府会计主体因有关政策明确要求其承担支出责任等而形成的应付未付款项。

第十六条 除因辞退等原因给予职工的补偿外，政府会计主体应当在职工为其提供服务的会计期间，将应支付的职工薪酬确认为负债，除本条第二款规定外，计入当期费用。

政府会计主体应当根据职工提供服务的受益对象，将下列职工薪酬分情况处理：

（一）应由自制物品负担的职工薪酬，计入自制物品成本。

（二）应由工程项目负担的职工薪酬，比照本准则第十二条有关借款费用的处理原则计入工程成本或当期费用。

（三）应由自行研发项目负担的职工薪酬，在研究阶段发生的，计入当期费用；在开发阶段发生并且最终形成无形资产的，计入无形资产成本。

第十七条 政府会计主体按照有关规定为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、职业年金等社会保险费和住房公积金，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据有关规定加以计算并确认为负债，具体按照本准则第十六条的规定处理。

第十八条 政府会计主体因辞退等原因给予职工的补偿，应当于相关补偿金额报经批准时确认为负债，并计入当期费用。

第十九条 对于应付账款，政府会计主体应当在取得资产、接受劳务，或外包工程完成规定进度时，按照应付未付款项的金额予以确认。

第二十条 对于预收款项，政府会计主体应当在收到预收款项时，按照实际收到款项的金额予以确认。

第二十一条 对于应交税费，政府会计主体应当在发生应税事项导致承担纳税义务时，按照税法等规定计算的应交税费金额予以确认。

第二十二条 对于应付国库集中支付结余，政府会计主体（政府财政）应当在年末，按照国库集中支付预算指标数大于国库资金实际支付数的差额予以确认。

第二十三条 对于其他应付未付款项，政府会计主体应当在有关政策已明确其承担支出责任，或者其他情况下相关义务满足负债的定义和确认条件时，按照确定应承担的负债金额予以确认。

第二十四条 政府会计主体应当在支付应付款项或将预收款项确认为收入时，冲减相关负债的账面余额。

第四章 暂收性负债

第二十五条 暂收性负债是指政府会计主体暂时收取，随后应做上缴、退回、转拨等处理的款项。暂收性负债主要包括应缴财政款和其他暂收款项。

应缴财政款，是指政府会计主体暂时收取、按规定应当上缴国库或财政专户的款项而形成的负债。

其他暂收款项，是指除应缴财政款以外的其他暂收性负债，包括政府会计主体暂时收取，随后应退还给其他方的押金或保证金、随后应转付给其他方的转拨款等款项。

第二十六条 对于应缴财政款，政府会计主体通常应当在实际收到相关款项时，按照相关规定计算确定的上缴金额予以确认。

第二十七条 对于其他暂收款项，政府会计主体应当在实际收到相关款项时，按照实际收到的金额予以确认。

第二十八条 政府会计主体应当在上缴应缴财政款、退还、转付其他暂收款项等时，冲减相关负债的账面余额。

第五章 预计负债

第二十九条 政府会计主体应当将与或有事项相关且满足本准则第三条规定条件的现时义务确认为预计负债。

或有事项，是指由过去的经济业务或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。未来事项是否发生不在政府会计主体控制范围内。

政府会计主体常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、对外国政府或国际经济组织的贷款担保、承诺（补贴、代偿）、自然灾害或公共事件的救助等。

第三十条 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

在其他情形下，最佳估计数应当分别下列情况确定：

（一）或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。

（二）或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

第三十一条 政府会计主体在确定最佳估计数时，一般应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性等因素。

第三十二条 政府会计主体清偿预计负债所需支出预期全部或部分由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面余额。

第三十三条 政府会计主体应当在报告日对预计负债的账面余额进行复核。有确凿证据表明该账面余额不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面余额进行调整。履行该预计负债的相关义务不是很可能导致经济资源流出政府会计主体时，应当将该预计负债的账面余额予以转销。

第三十四条 政府会计主体不应当将下列与或有事项相关的义务确认为负债，但应当按照本准则第三十六条规定对该类义务进行披露:

（一）过去的经济业务或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实，未来事项是否能发生不在政府会计主体控制范围内。潜在义务是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。

（二）过去的经济业务或者事项形成的现时义务，履行

该义务不是很可能导致经济资源流出政府会计主体或者该义务的金额不能可靠计量。

第六章　披露

第三十五条　政府会计主体应当在附注中披露与举借债务、应付及预收款项、暂收性负债和预计负债有关的下列信息:

（一）各类负债的债权人、偿还期限、期初余额和期末余额。

（二）逾期借款或者违约政府债券的债权人、借款（债券）金额、逾期时间、利率、逾期未偿还（违约）原因和预计还款时间等。

（三）借款的担保方、担保方式、抵押物等。

（四）预计负债的形成原因以及经济资源可能流出的时间、经济资源流出的时间和金额不确定的说明，预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的补偿金额。

第三十六条　政府会计主体应当在附注中披露本准则第三十四条规定的或有事项相关义务的下列信息:

（一）或有事项相关义务的种类及其形成原因。

（二）经济资源流出时间和金额不确定的说明。

（三）或有事项相关义务预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

第七章　附则

第三十七条　本准则自 2019 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则第９号——财务报表编制和列报

第一章 总　则

第一条 为了规范政府会计主体财务报表的编制和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。财务报表至少包括下列组成部分:

（一）资产负债表;

（二）收入费用表;

（三）附注。

政府会计主体可以根据实际情况自行选择编制现金流量表。

第三条 本准则适用于政府会计主体个别财务报表和合并财务报表。行政事业单位个别财务报表的编制和列报，还应遵循《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的规定；其他政府会计主体个别财务报表的编制和列报，还应遵循其他相关会计制度。

其他政府会计准则有特殊列报要求的，从其规定。

第二章　基本要求

第四条 政府会计主体应当以持续运行为前提，根据实际发生的经济业务或事项，按照政府会计准则制度的规定对相关会计要素进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。政府会计主体不应以附注披露代替确认和计量，也不能通过充分披露相关会计政策而纠正不恰当的确认和计量。

如果按照政府会计准则制度规定披露的信息不足以让财务报表使用者了解特定经济业务或事项对政府会计主体财务状况和运行情况的影响时，政府会计主体还应当披露其他必要的相关信息。

第五条 除现金流量表以收付实现制为基础编制外，政府会计主体应当以权责发生制为基础编制财务报表。

第六条 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但政府会计准则制度和财政部发布的其他有关规定（以下简称政府会计准则制度等）要求变更财务报表项目的除外。

第七条 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、收入费用

表等报表中单独列示，但对理解报表具有重要性的，应当在附注中单独披露。

第八条 财务报表某些项目的省略、错报等，能够合理预期将影响报表主要使用者据此作出决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据政府会计主体所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断。关于各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否显著影响政府会计主体的财务状况和运行情况等因素；判断项目金额的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、净资产总额、收入总额、费用总额、盈余总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。

第九条 资产负债表中的资产和负债，应当分别按流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

第十条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但其他政府会计准则制度另有规定的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

第十一条 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列

报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他政府会计准则制度等另有规定的除外。

第十二条 政府会计主体应当至少在财务报表的显著位置披露下列各项:

（一）编报主体的名称;

（二）报告日或财务报表涵盖的会计期间;

（三）人民币金额单位;

（四）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

第十三条 政府会计主体至少应当按年编制财务报表。

年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

第三章 合并财务报表

第十四条 合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状况与运行情况的财务报表。

合并主体，是指有一个或一个以上被合并主体的政府会计主体。合并主体通常也是合并财务报表的编制主体。

被合并主体，是指符合本准则规定的纳入合并主体合并

范围的会计主体。

合并财务报表至少包括下列组成部分:

（一）合并资产负债表;

（二）合并收入费用表;

（三）附注。

第十五条 合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

部门（单位）合并财务报表，是指以政府部门（单位）本级作为合并主体，将部门（单位）本级及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门（单位）整体财务状况与运行情况的财务报表。部门（单位）合并财务报表是政府部门财务报告的主要组成部分。

本级政府合并财务报表，是指以本级政府财政作为合并主体，将本级政府财政及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映本级政府整体财务状况与运行情况的财务报表。本级政府合并财务报表是本级政府综合财务报告的主要组成部分。

行政区政府合并财务报表，是指以行政区本级政府作为合并主体，将本行政区内各级政府的财务报表进行合并后形成的，反映本行政区政府整体财务状况与运行情况的财务报

表。行政区政府合并财务报表是行政区政府财务报告的主要组成部分。

第十六条 部门（单位）合并财务报表由部门（单位）负责编制；本级政府合并财务报表由本级政府财政部门负责编制。

各级政府财政部门既负责编制本级政府合并财务报表，也负责编制本级政府所辖行政区政府合并财务报表。

第一节 合并程序

第十七条 合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。

合并财务报表应当以权责发生制为基础编制。合并主体和其合并范围内被合并主体个别财务报表应当采用权责发生制基础编制，按规定未采用权责发生制基础编制的，应当先调整为权责发生制基础的财务报表，再由合并主体进行合并。

编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。合并范围内合并主体、被合并主体个别财务报表未遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的，应当先调整为遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的财务

报表，再由合并主体进行合并。

第十八条 编制合并财务报表的程序主要包括:

（一）根据本准则第十七条规定，对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础;

（二）将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并;

（三）抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

第十九条 对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，其报告期内的收入、费用项目金额不包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

合并主体应当确保划转双方的会计处理协调一致，确保不重复、不遗漏，并在合并财务报表附注中对划转情况及其影响进行充分披露。

第二十条 在报告期内，被合并主体撤销的，其期初资

产、负债和净资产项目金额应当包括在合并资产负债表的期初数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额应当包括在本期合并收入费用表的本期数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额所引起的净资产变动金额应当包括在合并资产负债表的期末数中。

第二十一条 在编制合并财务报表时，被合并主体除了应当向合并主体提供财务报表外，还应当提供下列有关资料:

（一）采用的与政府会计准则制度规定的统一的会计政策不一致的会计政策及其影响金额;

（二）其与合并主体、其他被合并主体之间发生的所有内部业务或事项的相关资料;

（三）编制合并财务报表所需要的其他资料。

第二节 部门（单位）合并财务报表

第二十二条 部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。

部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围。

第二十三条 部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

编制部门（单位）合并资产负债表时，需要抵销的内部业务或事项包括:

（一）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收款项坏账准备，下同）、债务项目;

（二）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间其他业务或事项对部门（单位）合并资产负债表的影响。

第二十四条 部门（单位）合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

（一） 货币资金;

（二） 短期投资;

（三） 财政应返还额度;

（四） 应收票据;

（五） 应收账款净额;

（六） 预付账款;

（七） 应收股利;

（八） 应收利息;

（九） 其他应收款净额;

（十） 存货;

（十一） 待摊费用;

（十二） 一年内到期的非流动资产;

（十三） 长期股权投资;

（十四） 长期债券投资;

（十五） 固定资产净值;

（十六） 工程物资;

（十七） 在建工程;

（十八） 无形资产净值;

（十九） 研发支出;

（二十） 公共基础设施净值;

（二十一） 政府储备物资;

（二十二） 文化文物资产;

（二十三） 保障性住房净值;

（二十四） 长期待摊费用;

（二十五） 待处理财产损溢;

（二十六） 受托代理资产。

第二十五条 部门（单位）合并资产负债表中的资产类

应当包括流动资产、非流动资产的合计项目。

第二十六条 部门（单位）合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一） 短期借款；

（二） 应交增值税；

（三） 其他应交税费；

（四） 应缴财政款；

（五） 应付职工薪酬；

（六） 应付票据；

（七） 应付账款；

（八） 应付政府补贴款；

（九） 应付利息；

（十） 预收款项；

（十一） 其他应付款；

（十二） 预提费用；

（十三） 一年内到期的非流动负债；

（十四） 长期借款；

（十五） 长期应付款；

（十六） 预计负债；

（十七） 受托代理负债。

第二十七条 部门（单位）合并资产负债表中的负债类

应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

第二十八条 部门（单位）合并资产负债表中的净资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）累计盈余；

（二）专用基金；

（三）权益法调整。

第二十九条 部门（单位）合并资产负债表中的净资产类应当包括净资产的合计项目。

第三十条 部门（单位）合并资产负债表应当列示资产总计项目、负债和净资产总计项目。

第三十一条 部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

编制部门（单位）合并收入费用表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

第三十二条 部门（单位）合并收入费用表中的收入，应当按照收入来源进行分类列示。

第三十三条 部门（单位）合并收入费用表中的收入类

至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）财政拨款收入；

（二）事业收入；

（三）经营收入；

（四）非同级财政拨款收入；

（五）投资收益；

（六）捐赠收入；

（七）利息收入；

（八）租金收入。

第三十四条 部门（单位）合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

第三十五条 部门（单位）合并收入费用表中的费用，应当按照费用的性质进行分类列示。

第三十六条 部门（单位）合并收入费用表中的费用类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）工资福利费用；

（二）商品和服务费用；

（三）对个人和家庭补助费用；

（四）对企事业单位补贴费用；

（五）固定资产折旧费用；

（六）无形资产摊销费用；

（七）公共基础设施折旧（摊销）费用;

（八）保障性住房折旧费用;

（九）计提专用基金;

（十）所得税费用;

（十一）资产处置费用。

第三十七条 部门（单位）合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

第三十八条 部门（单位）合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

本期盈余，是指部门（单位）某一会计期间收入合计金额减去费用合计金额后的差额。

第三节 本级政府合并财务报表

第三十九条 本级政府合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。本级政府财政为合并主体，其所属部门（单位）等为被合并主体。

第四十条 本级政府合并财务报表应当以本级政府财政和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别财务报表或合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门合并编制。

编制本级政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务或

事项包括:

（一）本级政府财政和其被合并主体之间的债权债务、收入费用等项目;

（二）被合并主体相互之间的债权债务、收入费用等项目。

第四十一条 本级政府合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

（一）货币资金;

（二）短期投资;

（三）应收及预付款项;

（四）存货;

（五）一年内到期的非流动资产;

（六）长期投资;

（七）应收转贷款;

（八）固定资产净值;

（九）在建工程;

（十）无形资产净值;

（十一）公共基础设施净值;

（十二）政府储备物资;

（十三）文物文化资产;

（十四）保障性住房净值;

（十五）受托代理资产。

第四十二条 本级政府合并资产负债表中的资产类应当包括流动资产、非流动资产的合计项目。

第四十三条 本级政府合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

（一）应付短期政府债券;

（二）短期借款;

（三）应付及预收款项;

（四）应付职工薪酬;

（五）应付政府补贴款;

（六）一年内到期的非流动负债;

（七）应付长期政府债券;

（八）应付转贷款;

（九）长期借款;

（十）长期应付款;

（十一）预计负债;

（十二）受托代理负债。

第四十四条 本级政府合并资产负债表中的负债类应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

第四十五条 本级政府合并资产负债表应当列示净资产项目。

第四十六条 本级政府合并资产负债表应当列示资产总计项目、负债和净资产总计项目。

第四十七条 本级政府合并收入费用表中的收入，应当按照收入来源进行分类列示。

第四十八条 本级政府合并收入费用表中的收入类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

（一）税收收入;

（二）非税收入;

（三）事业收入;

（四）经营收入;

（五）投资收益;

（六）政府间转移性收入。

第四十九条 本级政府合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

第五十条 本级政府合并收入费用表中的费用，应当按照费用的性质进行分类列示。

第五十一条 本级政府合并收入费用表中的费用类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

（一）工资福利费用;

（二）商品和服务费用;

（三）对个人和家庭补助费用;

（四）对企事业单位补贴费用；

（五）政府间转移性费用；

（六）折旧费用；

（七）摊销费用；

（八）资产处置费用。

第五十二条 本级政府合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

第五十三条 本级政府合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

第四节 行政区政府合并财务报表

第五十四条 行政区政府合并财务报表的合并范围一般应当以行政隶属关系为基础予以确定。行政区本级政府为合并主体，其所属下级政府为被合并主体。

第五十五条 县级以上政府应当编制本行政区政府合并财务报表。

第五十六条 行政区政府合并财务报表应当以本级政府和其所属下级政府合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门合并编制。

编制行政区政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务

或事项包括:

（一）本级政府和其所属下级政府之间的债权债务、收入费用等项目;

（二）本级政府所属下级政府相互之间的债权债务、收入费用等项目。

第五十七条 行政区政府合并财务报表的项目列示与本级政府合并财务报表一致。

第五节 附 注

第五十八条 合并财务报表附注一般应当披露下列信息:

（一）合并财务报表的编制基础。

（二）遵循政府会计准则制度的声明。

（三）合并财务报表的合并主体、被合并主体清单。

（四）合并主体、被合并主体个别财务报表所采用的编制基础，所采用的与政府会计准则制度规定不一致的会计政策，编制合并财务报表时的调整情况及其影响。

（五）本期增加、减少被合并主体的基本情况及影响。

（六）合并财务报表重要项目明细信息及说明。

（七）未在合并财务报表中列示但对报告主体财务状况和运行情况有重大影响的事项的说明。

（八）需要说明的其他事项。

第四章 附 则

第五十九条 合并财务报表的具体合并范围由财政部另行规定。

第六十条 部门（单位）合并资产负债表的格式参见《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》规定的资产负债表格式。

部门（单位）合并收入费用表的格式参见附录。

本级政府合并财务报表、行政区政府合并财务报表的格式以及部门（单位）合并财务报表附注的披露格式由财政部另行规定。

第六十一条 本准则自2019年1月1日起施行，适用于2019年年度及以后的财务报表。

附录：部门（单位）合并收入费用表格式

合并收入费用表

编制单位：_____　　____年　　单位：元

项　目	本年数	上年数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
（二）事业收入		
其中：非同级财政拨款收入		
（三）上级补助收入*		
（四）附属单位上缴收入*		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）工资福利费用		
（二）商品和服务费用		
（三）对个人和家庭补助费用		
（四）对企事业单位补贴费用		
（五）固定资产折旧费用		
（六）无形资产摊销费用		
（七）公共基础设施折旧（摊销）费用		
（八）保障性住房折旧费用		

（九）计提专用基金		
（十）所得税费用		
（十一）资产处置费用		
（十二）上缴上级费用*		
（十三）对附属单位补助费用*		
（十四）其他费用		
三、本期盈余		

注： 1.本表中“本期费用”各项目应当根据个别财务报表附注中“本期费用按经济分类的披露格式”所提供的信息合并填列。

2. 编制部门（单位）合并收入费用表时，标*项目原则上应抵销完毕，金额为零。

附件:

政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同

第一章 总则

第一条 为了规范政府方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的确认、计量和相关信息的列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称 PPP 项目合同，是指政府方与社会资本方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同，该合同应当同时具有以下特征:

（一）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务;

（二）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

本准则所称政府方，是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位。

本准则所称社会资本方，是指与政府方签署 PPP 项目合同的社会资本或项目公司。

本准则所称 PPP 项目资产，是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产。该资产有以下两方面来源:

（一）由社会资本方投资建造或者从第三方购买，或者是社会资本方的现有资产;

（二）政府方现有资产，或者对政府方现有资产进行改建、扩建。

第三条 本准则适用于同时满足以下条件的 PPP 项目合同:

（一）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格;

（二）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。

第四条 通常情况下，采用建设-运营-移交（BOT）、转让-运营-移交（TOT）、改建-运营-移交（ROT）方式运作的 PPP 项目合同，满足本准则第三条规定的条件，应当适用本准则。

下列各项适用其他相关会计准则:

（一）不同时具有本准则第二条第一款规定的两个特征的合同，如建设-移交（BT）、租赁、无偿捐赠等，不属于本准则所称的 PPP 项目合同，不适用本准则，应当由政府方按照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

（二）不同时满足本准则第三条规定的两个条件的 PPP 项目合同，如采用建设-拥有-运营（BOO）、转让-拥有-运营（TOO）等方式运作的 PPP 项目合同，不适用本准则，应当

由政府方按照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

（三）PPP 项目合同中有关政府方对项目公司的直接投资，适用《政府会计准则第 2 号——投资》；有关代表政府出资的企业对项目公司的投资，适用相关企业会计准则。

（四）社会资本方对 PPP 项目合同的确认、计量和相关信息的披露，适用相关企业会计准则。

第二章　PPP 项目资产的确认

第五条 符合本准则第二条、第三条规定的 PPP 项目资产，在同时满足以下条件时，应当由政府方予以确认：

（一）与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入；

（二）该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第六条 PPP 项目资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品和服务的，应当分别将各组成部分确认为一个单项 PPP 项目资产。

第七条 由社会资本方投资建造或从第三方购买形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目资产验收合格交付使用时予以确认。

使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目开始运营日予以确认。

政府方使用其现有资产形成PPP项目资产的,应当在PPP项目开始运营日将其现有资产重分类为PPP项目资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的PPP项目资产，政府方应当在PPP项目资产验收合格交付使用时予以确认，同时终止确认现有资产。

第八条 在PPP项目资产运营过程中发生的后续支出，满足本准则第五条规定的确认条件的，政府方应当计入PPP项目资产成本。

通常情况下，为增加PPP项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，政府方应当计入PPP项目资产的成本；为维护PPP项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入PPP项目资产的成本。

第九条 PPP项目合同终止时，PPP项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据PPP项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。

第三章 PPP项目资产的计量

第十条 政府方在取得PPP项目资产时一般应当按照成本进行初始计量；按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量。

第十一条 社会资本方投资建造形成的PPP项目资产，

其成本包括该项资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资、其他投资等支出。

已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的PPP项目资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工财务决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

第十二条 社会资本方从第三方购买形成的PPP项目资产，其成本包括购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

第十三条 使用社会资本方现有资产形成的PPP项目资产，其成本按规定以该项资产的评估价值确定。

第十四条 政府方使用其现有资产形成的PPP项目资产，其成本按照PPP项目开始运营日该资产的账面价值确定；按照相关规定对现有资产进行资产评估的，其成本按照评估价值确定，资产评估价值与评估前资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用。

第十五条 社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的PPP项目资产，其成本按照该资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除该资产被替换部分账面价值后的金额确定。

第十六条 除本准则第十七条和第二十三条规定外，政

府方应当参照《政府会计准则第 3 号——固定资产》《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》等，对 PPP 项目资产进行后续计量。

第十七条 PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规定移交至政府方并进行资产评估的，政府方应当以评估价值作为重分类后资产的入账价值，评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用；政府方按规定无需对移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，应当以 PPP 项目资产的账面价值作为重分类后资产的入账价值。

第四章　PPP 项目净资产的确认和计量

第十八条 除本准则第十九条规定外，政府方在确认 PPP 项目资产时，应当同时确认一项 PPP 项目净资产，PPP 项目净资产的初始入账金额与 PPP 项目资产的初始入账金额相等。

第十九条 政府方使用其现有资产形成 PPP 项目资产的，在初始确认 PPP 项目资产时，应当同时终止确认现有资产，不确认 PPP 项目净资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成 PPP 项目资产的，政府方应当仅按照 PPP 项目资产初始入账金额与政府方现有资产账面价值的差额确认 PPP 项目净资产。

第二十条 按照 PPP 项目合同约定，政府方承担向社会

资本方支付款项的义务的，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定进行会计处理，会计处理结果不影响 PPP 项目资产及净资产的账面价值。

政府方按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定不确认负债的，应当在支付款项时计入当期费用。政府方按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定确认负债的，应当同时确认当期费用；在以后期间支付款项时，相应冲减负债的账面余额。

第二十一条 在 PPP 项目合同约定的期间内，政府方从社会资本方收到款项的，应当按规定做应缴款项处理或计入当期收入。

第二十二条 在 PPP 项目运营过程中，政府方因 PPP 项目资产改建、扩建等后续支出增加 PPP 项目资产成本的，应当依据本准则第十八、十九条的规定同时增加 PPP 项目净资产的账面余额。

第二十三条 政府方按照本准则规定在确认 PPP 项目资产的同时确认 PPP 项目净资产的，在 PPP 项目运营期间内，按月对该 PPP 项目资产计提折旧（摊销）的，应当于计提折旧（摊销）时冲减 PPP 项目净资产的账面余额。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额等于 PPP 项目资产初始入账金额的，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，等额冲减 PPP 项目净资产的账面余额。

政府方初始确认的PPP项目净资产金额小于PPP项目资产初始入账金额的，应当按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即PPP项目净资产初始入账金额占PPP项目资产初始入账金额的比例），冲减PPP项目净资产的账面余额；当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的PPP项目净资产金额的差额，应当计入当期费用。

PPP项目合同终止时，政府方应当将尚未冲减完的PPP项目净资产账面余额转入累计盈余。

第五章　列 报

第二十四条 政府方应当在资产负债表中单独列示PPP项目资产及相应的PPP项目净资产。

第二十五条 政府方应当在附注中披露与PPP项目合同有关的下列信息：

（一）对PPP项目合同的总体描述。

（二）PPP项目合同中的重要条款：

1. PPP项目合同主要参与方；

2. 合同生效日、建设完工日、运营开始日、合同终止日等关键时点；

3. PPP项目资产的来源；

4. PPP项目的付费方式；

5. 合同终止时资产移交的权利和义务；

6.政府方和社会资本方其他重要权利和义务。

（三）报告期间所发生的PPP项目合同变更情况。

（四）相关会计信息:

1.政府方确认的PPP项目资产及其类别;

2.PPP项目资产、PPP项目净资产初始入账金额及其确定依据;

3.政府方确认的与PPP项目合同有关的负债金额及其确定依据;

4.报告期内PPP项目资产折旧（摊销）冲减PPP项目净资产的金额;

5.报告期内政府方向社会资本方支付的款项金额，或者从社会资本方收到的款项金额;

6.其他需要披露的会计信息。

第二十六条 政府方除应遵循本准则第二十五条的披露要求外，还应遵循其他政府会计准则制度关于PPP项目合同的披露要求。

第六章 附 则

第二十七条 对于不满足本准则第三条规定条件的PPP项目合同，政府方应当按照本准则第二十五条（一）至（三）的规定披露与该合同相关的信息。

第二十八条 本准则自2021年1月1日起施行。政府方

关于存量 PPP 项目合同会计处理的新旧衔接办法，由财政部另行规定。

政府会计准则第 11 号——文物资源

第一章　总　则

第一条 为了规范文物资源的确认、计量和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称文物资源，是指按照《中华人民共和国文物保护法》等有关法律、行政法规规定，被认定为文物的有形资产，以及考古发掘品、尚未被认定为文物的古籍和按照文物征集尚未入藏的征集物。

第三条 下列各项适用于其他相关政府会计准则：

（一）博物馆、纪念馆、公共图书馆等用于提供公共文化服务，且未被认定为文物的建筑物、场地、设备等，适用《政府会计准则第 3 号——固定资产》等其他政府会计准则。

（二）公共图书馆的普通馆藏文献等，适用《政府会计准则第 3 号——固定资产》等其他政府会计准则。

第二章　文物资源的确认

第四条 符合本准则第二条规定的文物资源，应当由对

其承担管理收藏职责的政府会计主体予以确认。

第五条 通常情况下，对于购买、调拨、接受捐赠、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，政府会计主体应当在取得时对其予以确认。

对于考古发掘取得的发掘品，政府会计主体应当在其数量、形态稳定时予以确认，通常不晚于提交考古发掘报告之日；对于考古发现的古遗址、古墓葬等，政府会计主体应当将文物行政部门发布文物认定公告之日作为确认时点。

因文物认定等原因将现有其他相关资产重分类为文物资源的，政府会计主体应当在相关文物认定手续办理完毕时将其确认为文物资源。

第六条 政府会计主体应当至少在每年年末对借入但尚未归还的文物资源进行核查，根据核查结果将其作为受托代理资产予以确认。

第三章　文物资源的初始计量

第七条 政府会计主体应当按照成本对文物资源进行初始计量；对于成本无法可靠取得的文物资源，应当按照名义金额计量。

第八条 对于依法征集购买取得的文物资源，政府会计主体应当按照购买价款确定其成本。以一笔款项征集购买多

项没有单独标价的文物资源，政府会计主体应当按照系统、合理的方法对购买价款进行分配，分别确定各项文物资源的成本。

第九条 政府会计主体通过调拨、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，其成本应当按照该文物资源在调出方的账面价值予以确定。调出方未将该文物资源入账或账面价值为零的（即已按制度规定提足折旧的，下同），政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

第十条 政府会计主体控制的其他相关资产重分类为文物资源的，其成本应当按照该资产原账面价值予以确定。资产原账面价值为零的，政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

第十一条 因盘点、普查等方式盘盈的文物资源，有相关凭据的，其成本按照凭据注明的金额予以确定；没有相关凭据的，政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

第十二条 政府会计主体通过考古发掘、接受捐赠等方式取得文物资源的，应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。政府会计主体在接受捐赠过程中按照规定向捐赠人支付物质奖励的，在发生时计入当期费用。

第十三条 政府会计主体为取得文物资源发生的相关支

出，包括文物资源入藏前发生的保险费、运输费、装卸费以及专业人员服务费等，应当在发生时计入当期费用。

第四章　文物资源的后续计量

第十四条 文物资源不计提折旧。

第十五条 政府会计主体对于文物资源本体的修复修缮等相关保护支出，应当在发生时计入当期费用。

政府会计主体对于文物资源安防、消防及防雷等保护性设施建设支出，以及对于文物资源本体以外的预防性保护、数字化保护等支出，符合相关资产确认条件的，应当计入固定资产等其他相关资产成本。

第十六条 政府会计主体按照规定报经批准调出文物资源的，应当将该文物资源的账面价值予以转销，将调出中发生的归属于调出方的相关支出计入当期费用。

第十七条 文物资源报经文物行政部门批准被依法拆除或者因不可抗力等因素发生毁损、丢失的，政府会计主体应当在按照规定程序核查处理后确认文物资源灭失时，将该文物资源账面价值予以转销。

第十八条 文物资源撤销退出后仍作为其他资产进行管理的，政府会计主体应当按照该文物资源的账面价值将其重分类为其他资产。

第五章　文物资源的列报

第十九条 政府会计主体应当在资产负债表中单独列示文物资源项目，并在该项目下分别列示以成本计量和以名义金额计量的文物资源。

第二十条 政府会计主体应当在附注中披露与文物资源有关的下列信息:

（一）各类文物资源期初、期末数量和本期增减变动情况。

（二）各类以成本计量的文物资源账面余额的期初、期末数和本期增减变动情况，以及当期发生的文物资源征集支出。

（三）当期发生的文物资源本体修复修缮情况。

（四）文物资源的借用、调出、撤销退出等情况。

第六章　附 则

第二十一条 政府会计主体按照《博物馆条例》、《博物馆藏品管理办法》等规定进行管理的其他藏品，参照本准则执行。

第二十二条 本准则自 2025 年 1 月 1 日起施行。

财政部此前发布的有关文物资源会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

第一篇

政府会计准则、制度、指南

政府会计准则应用指南

《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南

一、关于固定资产折旧年限

（一）通常情况下，政府会计主体应当按照表1规定确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

表1：政府固定资产折旧年限表

固定资产类别	内容		折旧年限（年）
房屋及构筑物	业务及管理用房	钢结构	不低于50
		钢筋混凝土结构	不低于50
		砖混结构	不低于30
		砖木结构	不低于30
	简易房		不低于8
	房屋附属设施		不低于8
	构筑物		不低于8
通用设备	计算机设备		不低于6
	办公设备		不低于6
	车辆		不低于8
	图书档案设备		不低于5
	机械设备		不低于10
	电气设备		不低于5
	雷达、无线电和卫星导航设备		不低于10
	通信设备		不低于5
	广播、电视、电影设备		不低于5
	仪器仪表		不低于5
	电子和通信测量设备		不低于5

	计量标准器具及量具、衡器	不低于 5
专用设备	探矿、采矿、选矿和造块设备	10-15
	石油天然气开采专用设备	10-15
	石油和化学工业专用设备	10-15
	炼焦和金属冶炼轧制设备	10-15
	电力工业专用设备	20-30
	非金属矿物制品工业专用设备	10-20
	核工业专用设备	20-30
	航空航天工业专用设备	20-30
	工程机械	10-15
	农业和林业机械	10-15
	木材采集和加工设备	10-15
	食品加工专用设备	10-15
	饮料加工设备	10-15
	烟草加工设备	10-15
	粮油作物和饲料加工设备	10-15
	纺织设备	10-15
	缝纫、服饰、制革和毛皮加工设备	10-15
	造纸和印刷机械	10-20
	化学药品和中药专用设备	5-10
	医疗设备	5-10
	电工、电子专用生产设备	5-10
	安全生产设备	10-20
	邮政专用设备	10-15
	环境污染防治设备	10-20
	公安专用设备	3-10
	水工机械	10-20
	殡葬设备及用品	5-10
	铁路运输设备	10-20

	水上交通运输设备	10-20
	航空器及其配套设备	10-20
	专用仪器仪表	5-10
	文艺设备	5-15
	体育设备	5-15
	娱乐设备	5-15
家具、用具及装具	家具	不低于 15
	用具、装具	不低于 5

（二）国务院有关部门在遵循本应用指南中表 1 所规定的固定资产折旧年限的情况下，可以根据实际需要进一步细化本行业固定资产的类别，具体确定各类固定资产的折旧年限，并报财政部审核批准。

（三）政府会计主体应当在遵循本应用指南、主管部门有关折旧年限规定的情况下，根据固定资产的性质和实际使用情况，合理确定其折旧年限。

具体确定固定资产的折旧年限时，应当考虑下列因素：

1.固定资产预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；

2.固定资产预计有形损耗和无形损耗；

3.法律或者类似规定对固定资产使用的限制。

（四）固定资产的折旧年限一经确定，不得随意变更。

因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。

（五）政府会计主体盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。

二、关于固定资产折旧计提时点

固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。

固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》应用指南

一、关于《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》（以下简称本准则）适用范围的判断

（一）适用本准则的情形。

本准则主要规范了政府方对依法依规签订的PPP项目合同的确认、计量和相关信息的列报。

本准则所指的政府方，是指政府授权或指定的PPP项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位。对于由多级政府跨区域或本级政府跨部门共同实施的PPP项目合同，应当根据合同约定确定具体的政府会计主体。

本准则所指的PPP项目合同应同时具有如下两个特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用PPP项目资产提供公共产品和服务（以下简称特征一）；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿（以下简称特征二）。

本准则适用于符合“双特征”要求，同时满足如下“双控制”标准的PPP项目合同：（1）政府方控制或管制社会

资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格（以下简称控制标准一）；（2）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益（以下简称控制标准二）。

采用建设-运营-移交（BOT）、转让-运营-移交（TOT）、改建-运营-移交（ROT）方式运作的 PPP 项目合同，通常情况下同时满足“双特征”与“双控制”标准，适用本准则。采用建设-拥有-经营-移交（BOOT）、委托运营（O&M）等其他运作方式的项目合同，同时满足“双特征”、“双控制”标准的，也适用本准则。

政府方应当按照图 1 所示来判断确定本准则的适用范围。

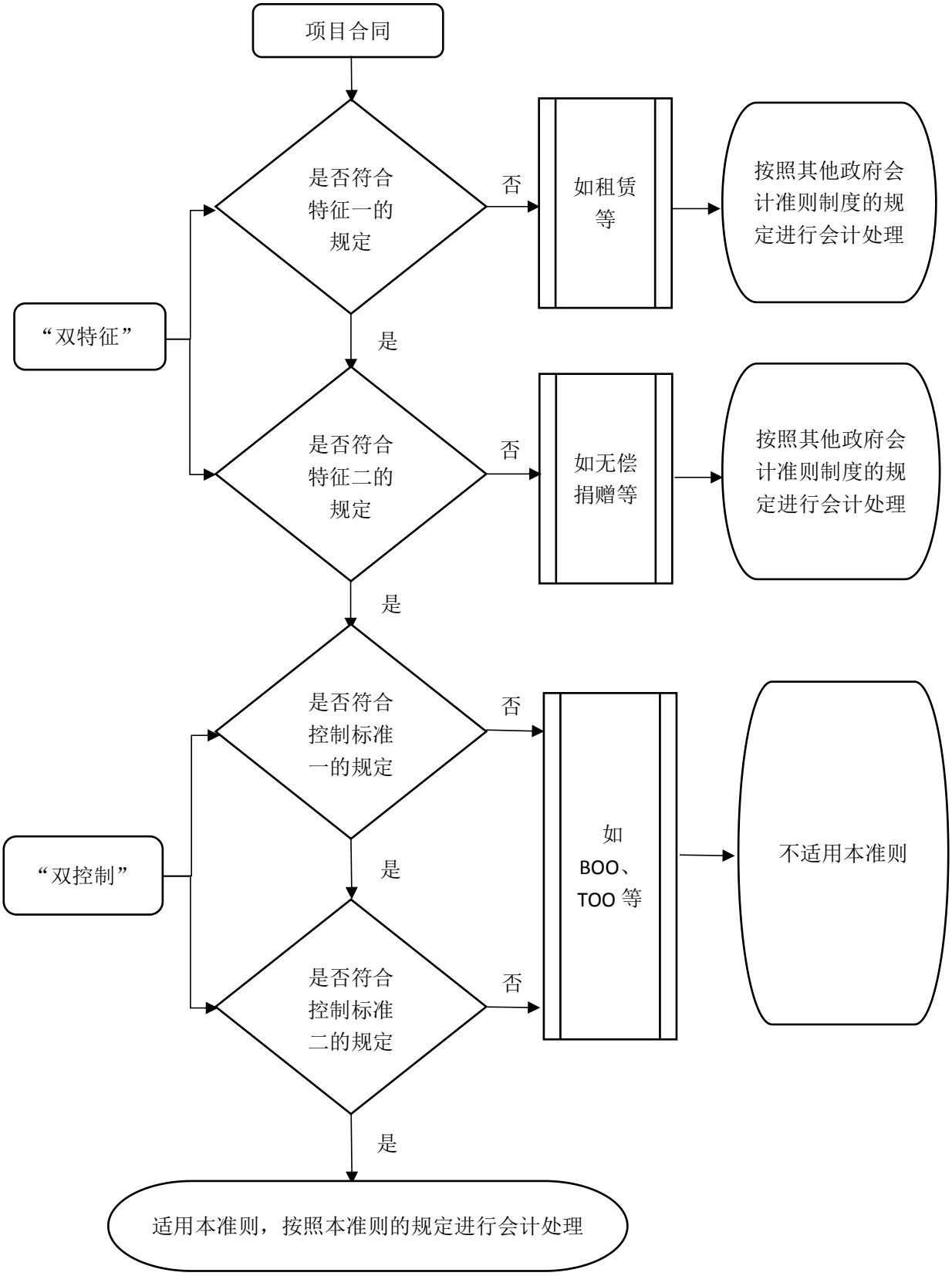


图 1 本准则适用范围判断流程图

（二）不适用本准则的情形。

项目合同未同时满足“双特征”、“双控制”标准的，不适用本准则，包括但不限于以下情形:

1.不满足“双特征”的情形。

（1）政府方作为出租人的租赁合同，因承租方虽然可能使用项目资产提供公共产品和服务，但并非代表政府方来提供，不满足特征一的规定，不适用本准则。对于租赁合同，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。

（2）政府方作为接受捐赠方的无偿捐赠合同，因捐赠方未获得补偿，不满足特征二的规定，不适用本准则。政府方接受捐赠取得的资产，应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。

2.满足“双特征”，但不满足“双控制”标准的情形。

（1）采用建设-拥有-运营（BOO）方式的项目合同，社会资本方拥有项目资产所有权，且政府方未控制项目资产的重大剩余权益，不满足“双控制”标准，不适用本准则。

（2）采用转让-拥有-运营（TOO）方式的项目合同，政府方将项目资产所有权有偿转让给社会资本方，并由社会资本方负责运营和维护，政府方未控制项目资产的重大剩余权益，不满足“双控制”标准，不适用本准则。政府方转让资产时应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。

二、关于本准则第二条“双特征”的说明

（一）关于“合同约定的运营期间”，指的是社会资本方对 PPP 项目资产的使用期或运营期，通常在 PPP 项目合同中有明确约定。

（二）关于“社会资本方代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务”，指的是根据合同约定或政府方授权，社会资本方享有建设、运营、管理、维护本项目设施等权利，同时承担代表政府方提供公共产品和服务的义务。

（三）关于“社会资本方就其提供的公共产品和服务获得补偿”，指的是社会资本方就其在运营期内运营或维护项目资产等按照合同约定获得回报。

三、关于本准则第三条“双控制”标准的说明

（一）关于控制标准一的说明。

1.关于“控制”，指的是政府方通过具有法律效力的合同条款等方式，有权决定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。通常情况下，政府方和社会资本方在 PPP 项目合同中应当明确规定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。

2.关于“管制”，是指社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，虽未在 PPP 项目合同中进行明确规定，但受有关法律法规或监管部门规章制度的约束。

3. 如果定价的基础或框架受到监管约束，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，这种情况仍然符合控制标准。如设定政府调价机制，进行调价前应当经过政府方审核同意，即满足控制标准一的价格控制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定政府方有权参与分享 PPP 项目资产的超额收益部分，则仍然满足控制标准一中的价格控制要求。

（二）关于控制标准二的说明。

控制标准二中的“重大剩余权益”，指的是 PPP 项目合同终止时，在项目资产剩余使用寿命内使用、处置该项目资产所能获得的权益。政府方对“重大剩余权益”的控制具体表现为以下两种情形:

1. PPP 项目合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方，且移交的项目资产预期仍能为政府方带来经济利益流入或者产生服务潜力。

2. 政府方能够通过合同条款限制社会资本方处置或抵押项目资产，保障重大剩余权益不受损害。

（三）“双控制”标准的应用。

1. 关于项目资产更新改造时“双控制”标准的应用。

在合同约定的运营期间，对不可分离的项目资产进行更新改造的（包括更换部分设施设备），应当将更新改造前后的项目资产视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改

造后项目资产的重大剩余权益，则项目合同仍然适用本准则。

2.关于项目资产部分受政府方控制时“双控制”标准的应用。

项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情况:

（1）项目资产在功能设置和空间分布上可分割且能独立运营的，应当单独进行分析。如果政府方不能控制该部分资产，则该部分资产不适用本准则。

（2）使用 PPP 项目资产提供不受政府方控制的辅助性服务，并不减损政府方对 PPP 项目资产的控制，在应用“双控制”标准时不应当考虑该项服务。

3.关于运营期占项目资产全部使用寿命时“双控制”标准的应用。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果该项目合同满足前述“双控制”标准中的控制标准一，则仍然适用本准则。

四、关于本准则第二十条“政府方承担向社会资本方支付款项的义务”的说明

本准则第二十条规定，按照 PPP 项目合同约定，政府方承担向社会资本方支付款项义务的，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定进行会计处理，会计处理结果不影响 PPP 项目资产及净资产的账面价值。政府方

按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定确认负债的，应当同时确认当期费用，在以后期间支付款项时，相应冲减负债的账面余额。

按照我国 PPP 有关规章制度规定，规范的 PPP 项目应建立按效付费机制，不得通过降低考核标准等方式，提前锁定、固化政府支出责任。因此，本准则中“政府方承担的向社会资本方支付款项的义务”，是指在项目运营期的每一个会计期间内，当社会资本方提供的公共产品或服务满足合同约定的绩效考核要求时，政府方根据合同约定按期应向社会资本方进行补偿的义务。对于这种义务的会计处理，分为以下两种情况：（1）政府方在义务发生的当期及时向社会资本方支付款项的，在支付款项时确认当期费用，同时在预算会计中确认预算支出。（2）政府方在义务发生的当期未及时向社会资本方支付款项的，应当按照应付未付的金额确认当期费用和负债（应付账款等）；在后续实际支付款项时冲减负债的账面余额，同时在预算会计中确认预算支出。

对于 PPP 项目合同中政府承担的法律风险、政策风险以及因政府方原因导致项目合同终止的违约风险等，不属于政府方应承担的现时义务，不满足负债的确认条件。但是，当相关事项发生，政府方承担的潜在义务转化为现时义务，满足预计负债的确认条件时，政府方应当按照其他政府会计准则制度的相关规定进行会计处理。

五、关于会计科目设置及主要账务处理

（一）应增设的会计科目。

1.政府方应当设置“1841 PPP 项目资产”一级科目，核算按照本准则规定确认的 PPP 项目资产，并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目的期末借方余额，反映 PPP 项目资产的账面余额。

2.政府方应当设置“1842 PPP 项目资产累计折旧(摊销)”一级科目，核算按照本准则规定计提的 PPP 项目资产累计折旧（摊销），并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映政府方计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）的累计数。

3.政府方应当设置“3601 PPP 项目净资产”一级科目，核算按照本准则规定所确认的 PPP 项目净资产。本科目的期末贷方余额，反映 PPP 项目净资产的账面余额。

（二）主要账务处理。

1.PPP 项目资产取得时的账务处理。

（1）社会资本方投资建造形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产自建造开始至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

对于已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的 PPP 项

目资产，政府方应当按暂估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目；待办理竣工财务决算后，政府方应当按照实际成本与暂估价值的差额，借记或贷记“PPP 项目资产”科目，贷记或借记“PPP 项目净资产”科目。

（2）社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产的购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该项资产的评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（4）使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产，无需进行资产评估的，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目；按照相关规定需要进行资产评估的，政府方应当按照资产评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已

计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照资产评估价值与账面价值的差额贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

（5）社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除资产被替换部分账面价值后的金额，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产改建、扩建前已计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照 PPP 项目资产初始入账金额与原有资产账面价值的差额，贷记“PPP 项目净资产”科目。

2. PPP 项目资产在项目运营期间的账务处理。

（1）对于为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入 PPP 项目资产的成本。

（2）对于为增加 PPP 项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的大修、改建、扩建等后续支出，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的差额，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）在 PPP 项目运营期间，政府方应当按月对 PPP 项

目资产计提折旧（摊销）[1]，但社会资本方持续进行良好维护使得其性能得到永久维护的PPP项目资产除外。对于作为PPP项目资产单独计价入账的土地使用权，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行摊销。

政府方初始确认的PPP项目净资产金额等于PPP项目资产初始入账金额的，按月计提PPP项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额，借记“PPP项目净资产”科目，贷记“PPP项目资产累计折旧（摊销）”科目。

政府方初始确认的PPP项目净资产金额小于PPP项目资产初始入账金额的，按月计提PPP项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即PPP项目净资产初始入账金额占PPP项目资产初始入账金额的比例），借记“PPP项目净资产”科目，按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额，贷记“PPP项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的PPP项目净资产金额的差额，借记“业务活动费用”等科目。

3. PPP项目合同终止时的账务处理。

（1）PPP项目合同终止时，PPP项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据PPP项目资产的性质和用途，将

[1] 在国务院财政部门对PPP项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方对PPP项目资产暂不计提折旧。

其重分类为公共基础设施等资产。无需对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按移交日 PPP 项目资产的账面价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面余额，贷记“PPP 项目资产”科目;按规定需要对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按照资产评估价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面余额，贷记“PPP 项目资产”科目，按照资产评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

（2）PPP 项目合同终止时，政府方应当将尚未冲减完的 PPP 项目净资产账面余额转入累计盈余，即按 PPP 项目净资产的账面余额，借记“PPP 项目净资产”科目，贷记“累计盈余”科目。

4.其他相关业务的账务处理。

对于上述规定中未明确的其他相关经济业务或事项，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行账务处理。

六、关于财务报表项目

（一）关于资产负债表。

1.政府方应当在“保障性住房净值”和“长期待摊费用”

项目之间依次增加“PPP 项目资产”、“减：PPP 项目资产累计折旧（摊销）”、“PPP 项目资产净值”项目。

2.政府方应当在“权益法调整”项目和“无偿调拨净资产”项目之间增加“PPP 项目净资产”项目。

（二）关于净资产变动表。

1.政府方应当在“本年数”、“上年数”两栏中的“权益法调整”和“净资产合计”项目之间增加“PPP 项目净资产”列项目。

2.政府方应当在“（六）权益法调整”和“五、本年年末余额”项目之间增加“PPP 项目净资产”行项目。

七、关于新旧衔接规定

（一）关于本准则首次执行时已入库的 PPP 项目合同。

对于符合本准则“双特征”和“双控制”标准且已纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的 PPP 项目合同，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下:

1.项目资产已由政府方确认为公共基础设施、固定资产等资产的，政府方应当按照所确认资产的账面价值，将其重分类为 PPP 项目资产。具体进行账务处理时，按照资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照计提的累计折旧或摊销（如果有），借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“固定资产累计折旧”等科目，按照资产账面余额，贷记“公共基础设施”、“固定资产”等科目。

2. 项目资产未由政府方确认，但已由社会资本方确认的，政府方应当按照社会资本方确认的资产账面原值，确认 PPP 项目资产，同时确认 PPP 项目净资产。具体进行账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

3. 政府方和社会资本方均未确认的项目资产，政府方应当及时确认入账，并按照以下原则确定其初始入账成本：可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照资产评估价值确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。具体进行账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（二）关于本准则首次执行时未入库的特许经营项目协议。

对于符合本准则“双特征”和“双控制”标准但未纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的特许经营项目协议，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下：

1. 协议中不含提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款的，在本准则首次执行日，政府方应当参照已入库项目的新旧衔接规定进行会计处理。

2. 协议中含有提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款

的，政府方应当按照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》、《政府会计准则第 8 号——负债》等准则规定，对政府方控制的公共基础设施及相应的负债进行会计处理。

（三）关于 PPP 项目资产折旧（摊销）政策规定。

在国务院财政部门对 PPP 项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方在 PPP 项目资产首次入账时暂不考虑补提折旧（摊销），初始入账后也暂不计提折旧（摊销）。

八、附则

本应用指南自 2021 年 1 月 1 日起施行。

《政府会计准则第 11 号——文物资源》应用指南

一、关于会计科目设置

政府会计主体应当将《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25 号，以下简称《政府会计制度》）中的“文物文化资产”科目修改为“文物资源”科目（以下简称本科目）。本科目核算由政府会计主体承担管理收藏职责的文物资源，包括符合《政府会计准则第 11 号——文物资源》（以下简称 11 号准则）第二条规定的文物资源和第二十一条规定的其他藏品。

本科目应当按照文物资源的类型、计量属性等进行明细核算。政府会计主体应当根据文物资源的类型设置“可移动文物”、“不可移动文物”、“其他藏品”一级明细科目。根据文物资源的计量属性设置“成本”、“名义金额”二级明细科目。对于可移动文物和其他藏品，根据文物资源的入藏状态，设置“待入藏”、“馆藏”、“借出”三级明细科目。对于认定为不可移动文物的公共基础设施，其三级及以下明细科目设置可参照公共基础设施有关规定执行。

政府会计主体可以根据实际情况在本科目下自行增设明细科目。

本科目“成本”明细科目的期末借方余额，反映以成本计量的文物资源成本，“名义金额”明细科目的期末借方余额，反映以名义金额计量的文物资源数量。

“固定资产”科目下的原“文物和陈列品”明细科目调整为“陈列品”明细科目。

二、关于“文物资源”科目的主要账务处理

（一）新旧衔接账务处理。

1.关于新旧会计科目衔接的账务处理。

政府会计主体在11号准则首次执行日，应当将原“文物文化资产”科目余额转入本科目中，并作新旧衔接账务处理。

对于已在本科目核算且属于11号准则适用范围的资产，政府会计主体无需对其账面价值进行调整。

对于已在本科目核算、但不属于11号准则适用范围的资产，政府会计主体应当在首次执行日按照该资产的账面价值，在财务会计借记“固定资产”等科目，贷记本科目。

2.关于新旧衔接时相关资产重分类为文物资源的账务处理。

对于按照11号准则规定应当确认为文物资源、但已确认为固定资产等其他资产的，政府会计主体应当在首次执行日按照该资产的账面价值，在财务会计借记本科目，按照相关科目的账面余额，借记“固定资产累计折旧”等科目（如

有），贷记“固定资产”等科目。资产原账面价值为零的，在转销原资产相关科目余额的同时，按照名义金额在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。对于按照名义金额计量的文物资源，政府会计主体可根据实际管理情况确定文物资源的实物数量单位，如处、件、件/套（下同）。

3.关于存量未入账文物资源的账务处理。

对于属于11号准则适用范围但尚未入账的存量文物资源，政府会计主体应当在首次执行日按照有关原始凭据注明的金额确定其初始入账成本，没有相关凭据可供取得的，按照名义金额入账，在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

4.关于已借入但未入账文物资源的账务处理。

对于已借入但未入账的文物资源，政府会计主体应当在首次执行日按照该文物资源在借出方的账面价值，在财务会计借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

（二）初始确认的账务处理。

1.征集购买的文物资源的账务处理。

政府会计主体通过征集购买方式取得的文物资源，应当按照购买价款，在财务会计借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“银行存款”等科目；在预算会计借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”等科目。

文物资源在取得后直接入藏的，政府会计主体应当在财务会计将其记入本科目下的“馆藏”明细科目；取得后暂未入藏的，政府会计主体应当将其记入本科目下的“待入藏”明细科目，待办理完成入藏手续后由本科目下的“待入藏”明细科目转入“馆藏”明细科目。

政府会计主体通过其他方式取得文物资源且尚未入藏的，参照上述规定进行账务处理。

2.调入、依法接收、指定保管的文物资源的账务处理。

政府会计主体通过调入、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，应当按照确定的成本或名义金额，在财务会计借记本科目，贷记“无偿调拨净资产”科目。

3.考古发掘、接受捐赠的文物资源的账务处理。

政府会计主体对于考古发掘、接受捐赠等方式取得的文物资源，应当按照名义金额入账，在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”、“捐赠收入”等科目。

4.其他资产重分类为文物资源的账务处理。

其他资产重分类为文物资源的，政府会计主体应当在财务会计按照该资产的账面价值，借记本科目，按照相关资产科目余额，借记“固定资产累计折旧”等科目（如有），贷记“固定资产”等科目。资产原账面价值为零的，在转销原资产相关科目余额的同时，按照名义金额在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

5.盘盈的文物资源的账务处理。

文物资源发生盘盈的，政府会计主体应当按照确定的成本或名义金额，在财务会计借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

按照规定报经批准处理后，对属于本年度取得的文物资源，政府会计主体应当按照当年新取得文物资源的情形进行账务处理，在财务会计借记“待处理财产损溢”科目，贷记“捐赠收入”、“无偿调拨净资产”、“累计盈余”等科目；对属于以前年度取得的文物资源，政府会计主体应当按照前期差错进行账务处理，在财务会计借记“待处理财产损溢”科目，贷记“以前年度盈余调整”科目。

6.为取得文物资源发生的相关支出的账务处理。

为取得文物资源发生的相关支出，包括文物资源入藏前发生的保险费、运输费、装卸费、专业人员服务费，以及按规定向捐赠人支付的物质奖励等，政府会计主体应当在财务会计按照实际发生的费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记“财政拨款收入”、“银行存款”等科目；在预算会计按照实际支付的金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”等科目。

（三）文物资源保护、利用的账务处理。

1.文物资源本体修复修缮支出的账务处理。

对于文物资源本体的修复修缮等相关保护支出，政府会

计主体应当在财务会计按照实际发生的费用，借记“业务活动费用”科目，贷记“财政拨款收入”、“银行存款”、“库存物品”等科目；在预算会计按照实际支付的金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”等科目。

2.文物资源借出和借入的账务处理。

（1）政府会计主体将已入藏的文物资源借给外单位的，应当至少在每年年末核查尚未收回的文物资源，按照账面价值，在财务会计借记本科目下的“借出”明细科目，贷记本科目下的“馆藏”明细科目；在借出的文物资源收回时做相反会计分录。

（2）政府会计主体从外单位借入文物资源的，应当至少在每年年末核查尚未归还的文物资源，按照该文物资源在借出方的账面价值，在财务会计借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目；在归还借入的文物资源时做相反会计分录。

（四）文物资源调出、撤销退出的账务处理。

政府会计主体发生文物资源调出、撤销退出等情形的，应当分以下情况进行账务处理:

1.文物资源调出的账务处理。

报经批准无偿调出文物资源的，政府会计主体应当在财务会计按照调出的文物资源的账面价值，借记“无偿调拨净

资产”科目，贷记本科目；按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关支出，借记“资产处置费用”科目，贷记“财政拨款收入”、“银行存款”等科目。同时，政府会计主体应当在预算会计按照实际支付的金额，借记“其他支出”科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”等科目。

2.文物资源被依法拆除或发生毁损、丢失的账务处理。

文物资源报经文物行政部门批准被依法拆除或者因不可抗力等因素毁损、丢失的，政府会计主体应当在按照规定程序核查处理后确认文物资源灭失时，按照该文物资源的账面价值，在财务会计借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。文物资源报经批准予以核销时，政府会计主体应当在财务会计借记“资产处置费用”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

政府会计主体在按照规定程序核查处理过程中依法取得净收入的，应当按照收到的金额在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目；在预算会计借记“资金结存”等科目，贷记“其他预算收入”科目。政府会计主体发生净支出的，按照实际支出净额在财务会计借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目；在预算会计借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”等科目。

3.文物资源重分类为其他资产的账务处理。

文物资源撤销退出后仍作为其他资产进行管理的，政府

会计主体应当按照该文物资源的账面价值，在财务会计借记“固定资产”等科目，贷记本科目。

三、关于文物资源项目的列报

（一）关于文物资源在资产负债表中的列示。

政府会计主体应当将《政府会计制度》资产负债表（会政财 01 表）中的“文物文化资产”项目修改为“文物资源”项目，并分别列示不同计量属性的文物资源，即在“文物资源”项目下设置“以成本计量”和“以名义金额计量”两个子项目。

（二）关于文物资源在财务报表附注中的披露。

1.对于各类文物资源期初、期末数量以及本期增减变动情况，建议的披露格式如下:

表 1 各类文物资源实物量情况

项目	年初数	本期增加数	本期减少数	期末数
不可移动文物				
……				
可移动文物				
……				
其中：待入藏征集物				
其他藏品				
……				
其中：待入藏征集物				
其中：名义金额计量的文物资源				
不可移动文物				
……				
可移动文物				
……				
其中：待入藏征集物				
其他藏品				
……				
其中：待入藏征集物				

注：1.政府会计主体可根据需要按照国家级、省级、市县级、未核定文保单位披露不可移动文物的构成情况；按照一级、二级、三级、一般、未定级披露可移动文物的构成情况（下同）。

2.政府会计主体可根据实际管理情况确定文物资源的实物数量单位，如处、件、件/套。

2.对于各类以成本计量的文物资源账面余额的期初、期末数以及本期增减变动情况，建议的披露格式如下：

表 2 各类以成本计量的文物资源价值量有关情况（单位：元）

项目	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
不可移动文物				
……				
可移动文物				
……				
其中：待入藏征集物				
其他藏品				
……				
其中：待入藏征集物				

政府会计主体应当披露当期为征集文物资源所支付的购买价款和捐赠奖金。

3.政府会计主体当期进行不可移动文物修缮的，应当披露当期修缮的不可移动文物的数量和修缮支出金额，以及其中由政府会计主体负责修缮的民间不可移动文物的数量。

政府会计主体当期进行可移动文物和其他藏品修复的，应当披露当期修复的可移动文物和其他藏品的数量和修复支出金额，以及其中涉及珍贵文物的数量。

4.对于文物资源其他相关信息，建议的披露格式如下：

表 3 文物资源借用情况

项目	实物数量	金额（单位：元）
借出但期末未收回的文物资源		
借入但期末未归还的文物资源		

表 4 本年度文物资源调出、撤销退出等情况

项目	实物数量	金额（单位：元）
调出		
依法拆除		
因不可抗力等原因毁损、丢失		
重分类转出		

此外，政府会计主体还可以根据需要披露与文物资源相关的文化创意产品的研发支出和收入等情况。

第一篇

政府会计准则、制度、指南

政府会计制度

财政部关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知

财会[2017]25 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，高法院，高检院，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务局：

为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要，规范行政事业单位会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》《政府会计准则——基本准则》等法律、行政法规和规章，我部制定了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，现予印发，自 2019 年 1 月 1 日起施行。鼓励行政事业单位提前执行。

执行本制度的单位，不再执行《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》《高等学校会计制度》《中小学校会计制度》《科学事业单位会计制度》《彩票机构会

计制度》《地质勘查单位会计制度》《测绘事业单位会计制度》《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》《国有建设单位会计制度》等制度。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2017 年 10 月 24 日

政府会计制度

——行政事业单位会计科目和报表

目　录

第一部分　　总说明
第二部分　　会计科目名称和编号
第三部分　　会计科目使用说明
第四部分　　报表格式
第五部分　　报表编制说明
附录：　主要业务和事项账务处理举例

第一部分　总说明

一、为了规范行政事业单位的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》《政府会计准则——基本准则》等法律、行政法规和规章，制定本制度。

二、本制度适用于各级各类行政单位和事业单位（以下统称单位，特别说明的除外）。

纳入企业财务管理体系执行企业会计准则或小企业会计准则的单位，不执行本制度。

本制度尚未规范的有关行业事业单位的特殊经济业务或事项的会计处理，由财政部另行规定。

三、单位应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和本制度的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

四、单位对基本建设投资应当按照本制度规定统一进行会计核算，不再单独建账，但是应当按项目单独核算，并保证项目资料完整。

五、单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能，实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。

单位财务会计核算实行权责发生制；单位预算会计核算实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核

算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

六、单位会计要素包括财务会计要素和预算会计要素。

财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余。

七、单位应当按照下列规定运用会计科目：

（一）单位应当按照本制度的规定设置和使用会计科目。在不影响会计处理和编制报表的前提下，单位可以根据实际情况自行增设或减少某些会计科目。

（二）单位应当执行本制度统一规定的会计科目编号，以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目，实行会计信息化管理。

（三）单位在填制会计凭证、登记会计账簿时，应当填列会计科目的名称，或者同时填列会计科目的名称和编号，不得只填列会计科目编号、不填列会计科目名称。

（四）单位设置明细科目或进行明细核算，除遵循本制度规定外，还应当满足权责发生制政府部门财务报告和政府综合财务报告编制的其他需要。

八、单位应当按照下列规定编制财务报表和预算会计报表：

（一）财务报表的编制主要以权责发生制为基础，以单位财务会计核算生成的数据为准；预算会计报表的编制主要以收付实现制为基础，以单位预算会计核算生成的数据为准。

（二）财务报表由会计报表及其附注构成。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表。单位可根据实际情况自行选

择编制现金流量表。

（三）预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

（四）单位应当至少按照年度编制财务报表和预算会计报表。

（五）单位应当根据本制度规定编制真实、完整的财务报表和预算会计报表，不得违反本制度规定随意改变财务报表和预算会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务报表和预算会计报表有关数据的会计口径。

（六）财务报表和预算会计报表应当根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、编报及时。

（七）财务报表和预算会计报表应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章。

九、单位应当重视并不断推进会计信息化的应用。

单位开展会计信息化工作，应当符合财政部制定的相关会计信息化工作规范和标准，确保利用现代信息技术手段开展会计核算及生成的会计信息符合政府会计准则和本制度的规定。

十、本制度自 2019 年 1 月 1 日起施行。

第二部分　会计科目名称和编号

序号	科目编号	科目名称
一、财务会计科目		
（一）资产类		
1	1001	库存现金
2	1002	银行存款
3	1011	零余额账户用款额度
4	1021	其他货币资金
5	1101	短期投资
6	1201	财政应返还额度
7	1211	应收票据
8	1212	应收账款
9	1214	预付账款
10	1215	应收股利
11	1216	应收利息
12	1218	其他应收款
13	1219	坏账准备
14	1301	在途物品
15	1302	库存物品
16	1303	加工物品

17	1401	待摊费用
18	1501	长期股权投资
19	1502	长期债券投资
20	1601	固定资产
21	1602	固定资产累计折旧
22	1611	工程物资
23	1613	在建工程
24	1701	无形资产
25	1702	无形资产累计摊销
26	1703	研发支出
27	1801	公共基础设施
28	1802	公共基础设施累计折旧（摊销）
29	1811	政府储备物资
30	1821	文物文化资产
31	1831	保障性住房
32	1832	保障性住房累计折旧
33	1891	受托代理资产
34	1901	长期待摊费用
35	1902	待处理财产损溢
（二）负债类		
36	2001	短期借款
37	2101	应交增值税

38	2102	其他应交税费
39	2103	应缴财政款
40	2201	应付职工薪酬
41	2301	应付票据
42	2302	应付账款
43	2303	应付政府补贴款
44	2304	应付利息
45	2305	预收账款
46	2307	其他应付款
47	2401	预提费用
48	2501	长期借款
49	2502	长期应付款
50	2601	预计负债
51	2901	受托代理负债
（三）净资产类		
52	3001	累计盈余
53	3101	专用基金
54	3201	权益法调整
55	3301	本期盈余
56	3302	本年盈余分配
57	3401	无偿调拨净资产
58	3501	以前年度盈余调整

（四）收入类		
59	4001	财政拨款收入
60	4101	事业收入
61	4201	上级补助收入
62	4301	附属单位上缴收入
63	4401	经营收入
64	4601	非同级财政拨款收入
65	4602	投资收益
66	4603	捐赠收入
67	4604	利息收入
68	4605	租金收入
69	4609	其他收入
（五）费用类		
70	5001	业务活动费用
71	5101	单位管理费用
72	5201	经营费用
73	5301	资产处置费用
74	5401	上缴上级费用
75	5501	对附属单位补助费用
76	5801	所得税费用
77	5901	其他费用
二、预算会计科目		

（一）预算收入类		
1	6001	财政拨款预算收入
2	6101	事业预算收入
3	6201	上级补助预算收入
4	6301	附属单位上缴预算收入
5	6401	经营预算收入
6	6501	债务预算收入
7	6601	非同级财政拨款预算收入
8	6602	投资预算收益
9	6609	其他预算收入
（二）预算支出类		
10	7101	行政支出
11	7201	事业支出
12	7301	经营支出
13	7401	上缴上级支出
14	7501	对附属单位补助支出
15	7601	投资支出
16	7701	债务还本支出
17	7901	其他支出
（三）预算结余类		
18	8001	资金结存
19	8101	财政拨款结转

20	8102	财政拨款结余
21	8201	非财政拨款结转
22	8202	非财政拨款结余
23	8301	专用结余
24	8401	经营结余
25	8501	其他结余
26	8701	非财政拨款结余分配

第三部分　会计科目使用说明

一、财务会计科目

（一）资产类

1001　库存现金

一、本科目核算单位的库存现金。

二、单位应当严格按照国家有关现金管理的规定收支现金，并按照本制度规定核算现金的各项收支业务。

本科目应当设置“受托代理资产”明细科目，核算单位受托代理、代管的现金。

三、库存现金的主要账务处理如下：

（一）从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目；将现金存入银行等金融机构，按照实际存入金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

根据规定从单位零余额账户提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”科目。

将现金退回单位零余额账户，按照实际退回的金额，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

（二）因内部职工出差等原因借出的现金，按照实际借出的现金金额，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

出差人员报销差旅费时，按照实际报销的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，按照实际借出的现金金额，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

（三）因提供服务、物品或者其他事项收到现金，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“事业收入”、“应收账款”等相关科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

因购买服务、物品或者其他事项支付现金，按照实际支付的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“库存物品”等相关科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以库存现金对外捐赠，按照实际捐出的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（四）收到受托代理、代管的现金，按照实际收到的金额，借记本科目（受托代理资产），贷记“受托代理负债”科目；支付受托代理、代管的现金，按照实际支付的金额，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目（受托代理资产）。

四、单位应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计数、现金支出合计数和结余数，并将结余数与实际库存数相核对，做到账款相符。

每日账款核对中发现有待查明原因的现金短缺或溢余的，应当通过“待处理财产损溢”科目核算。属于现金溢余，应当按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目；属于现金短缺，应当按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。待查明原因后及时进行账务处理，具体内容参见“待处理财产损溢”科目。

五、现金收入业务繁多、单独设有收款部门的单位，收款部门的收款员应当将每天所收现金连同收款凭据一并交财务部门核收记账，或者将每天所收现金直接送存开户银行后，将收款凭据及向银行送存现金的凭证等一并交财务部门核收记账。

六、单位有外币现金的，应当分别按照人民币、外币种类设置“库

存现金日记账”进行明细核算。有关外币现金业务的账务处理参见“银行存款”科目的相关规定。

七、本科目期末借方余额，反映单位实际持有的库存现金。

1002　银行存款

一、本科目核算单位存入银行或者其他金融机构的各种存款。

二、单位应当严格按照国家有关支付结算办法的规定办理银行存款收支业务，并按照本制度规定核算银行存款的各项收支业务。

本科目应当设置“受托代理资产”明细科目，核算单位受托代理、代管的银行存款。

三、银行存款的主要账务处理如下：

（一）将款项存入银行或者其他金融机构，按照实际存入的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“应收账款”、“事业收入”、“经营收入”、“其他收入”等相关科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

收到银行存款利息，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“利息收入”科目。

（二）从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）以银行存款支付相关费用，按照实际支付的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“其他费用”等相关科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以银行存款对外捐赠，按照实际捐出的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（四）收到受托代理、代管的银行存款，按照实际收到的金额，借记本科目（受托代理资产），贷记“受托代理负债”科目；支付受托

代理、代管的银行存款，按照实际支付的金额，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目（受托代理资产）。

四、单位发生外币业务的，应当按照业务发生当日的即期汇率，将外币金额折算为人民币金额记账，并登记外币金额和汇率。

期末，各种外币账户的期末余额，应当按照期末的即期汇率折算为人民币，作为外币账户期末人民币余额。调整后的各种外币账户人民币余额与原账面余额的差额，作为汇兑损益计入当期费用。

（一）以外币购买物资、设备等，按照购入当日的即期汇率将支付的外币或应支付的外币折算为人民币金额，借记“库存物品”等科目，贷记本科目、“应付账款”等科目的外币账户。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）销售物品、提供服务以外币收取相关款项等，按照收入确认当日的即期汇率将收取的外币或应收取的外币折算为人民币金额，借记本科目、“应收账款”等科目的外币账户，贷记“事业收入”等相关科目。

（三）期末，根据各外币银行存款账户按照期末汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额，作为汇兑损益，借记或贷记本科目，贷记或借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目。

“应收账款”、“应付账款”等科目有关外币账户期末汇率调整业务的账务处理参照本科目。

五、单位应当按照开户银行或其他金融机构、存款种类及币种等，分别设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。月度终了，单位银行存款日记账账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因并进行处理，按月编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

六、本科目期末借方余额，反映单位实际存放在银行或其他金融机构的款项。

1011　零余额账户用款额度

一、本科目核算实行国库集中支付的单位根据财政部门批复的用款计划收到和支用的零余额账户用款额度。

二、零余额账户用款额度的主要账务处理如下：

（一）收到额度

单位收到“财政授权支付到账通知书”时，根据通知书所列金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”科目。

（二）支用额度

1.支付日常活动费用时，按照支付的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记本科目。

2.购买库存物品或购建固定资产，按照实际发生的成本，借记“库存物品”、“固定资产”、“在建工程”等科目，按照实际支付或应付的金额，贷记本科目、“应付账款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

3.从零余额账户提取现金时，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）因购货退回等发生财政授权支付额度退回的，按照退回的金额，借记本科目，贷记“库存物品”等科目。

（四）年末，根据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记本科目。

年末，单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目。

下年初，单位根据代理银行提供的上年度注销额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。单位收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

三、本科目期末借方余额，反映单位尚未支用的零余额账户用款额度。年末注销单位零余额账户用款额度后，本科目应无余额。

1021　其他货币资金

一、本科目核算单位的外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款等各种其他货币资金。

二、本科目应当设置“外埠存款”、“银行本票存款”、“银行汇票存款”、“信用卡存款”等明细科目，进行明细核算。

三、其他货币资金的主要账务处理如下：

（一）单位按照有关规定需要在异地开立银行账户，将款项委托本地银行汇往异地开立账户时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。收到采购员交来供应单位发票账单等报销凭证时，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。将多余的外埠存款转回本地银行时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）将款项交存银行取得银行本票、银行汇票，按照取得的银行本票、银行汇票金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。使用银行本票、银行汇票购买库存物品等资产时，按照实际支付金额，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。如有余款或因本票、汇票超过付款期等原因而退回款项，按照退款金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（三）将款项交存银行取得信用卡，按照交存金额，借记本科目，

贷记“银行存款”科目。用信用卡购物或支付有关费用，按照实际支付金额，借记“单位管理费用”、“库存物品”等科目，贷记本科目。单位信用卡在使用过程中，需向其账户续存资金的，按照续存金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、单位应当加强对其他货币资金的管理，及时办理结算，对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应当按照规定及时转回，并按照上述规定进行相应账务处理。

五、本科目期末借方余额，反映单位实际持有的其他货币资金。

1101　短期投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间不超过 1 年（含 1 年）的投资。

二、本科目应当按照投资的种类等进行明细核算。

三、短期投资的主要账务处理如下：

（一）取得短期投资时，按照确定的投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）收到短期投资持有期间的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“投资收益”科目。

（三）出售短期投资或到期收回短期投资本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照出售或收回短期投资的账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记或贷记“投资收益”科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位持有短期投资的成本。

1201　财政应返还额度

一、本科目核算实行国库集中支付的单位应收财政返还的资金额度，包括可以使用的以前年度财政直接支付资金额度和财政应返还的财政授权支付资金额度。

二、本科目应当设置“财政直接支付”、“财政授权支付”两个明细科目进行明细核算。

三、财政应返还额度的主要账务处理如下：

（一）财政直接支付

年末，单位根据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际发生数的差额，借记本科目（财政直接支付），贷记“财政拨款收入”科目。

单位使用以前年度财政直接支付额度支付款项时，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记本科目（财政直接支付）。

（二）财政授权支付

年末，根据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，借记本科目（财政授权支付），贷记“零余额账户用款额度”科目。

年末，单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，借记本科目（财政授权支付），贷记“财政拨款收入”科目。

下年初，单位根据代理银行提供的上年度注销额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目（财政授权支付）。单位收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目（财政授权支付）。

四、本科目期末借方余额，反映单位应收财政返还的资金额度。

1211　应收票据

一、本科目核算事业单位因开展经营活动销售产品、提供有偿服务等而收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、本科目应当按照开出、承兑商业汇票的单位等进行明细核算。

三、应收票据的主要账务处理如下：

（一）因销售产品、提供服务等收到商业汇票，按照商业汇票的票面金额，借记本科目，按照确认的收入金额，贷记“经营收入”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）持未到期的商业汇票向银行贴现，按照实际收到的金额（即扣除贴现息后的净额），借记“银行存款”科目，按照贴现息金额，借记 “经营费用”等科目，按照商业汇票的票面金额，贷记本科目（无追索权）或“短期借款”科目（有追索权）。附追索权的商业汇票到期未发生追索事项的，按照商业汇票的票面金额，借记“短期借款”科目，贷记本科目。

（三）将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时，按照取得物资的成本，借记“库存物品”等科目，按照商业汇票的票面金额，贷记本科目，如有差额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）商业汇票到期时，应当分别以下情况处理：

1．收回票款时，按照实际收到的商业汇票票面金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

2．因付款人无力支付票款，收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒付款证明等，按照商业汇票的票面金额，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

四、事业单位应当设置“应收票据备查簿”，逐笔登记每一应收票据的种类、号数、出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称、背书转让日、贴现日期、贴

现率和贴现净额、收款日期、收回金额和退票情况等。

应收票据到期结清票款或退票后，应当在备查簿内逐笔注销。

五、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的商业汇票票面金额。

1212　应收账款

一、本科目核算事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项，以及单位因出租资产、出售物资等应收取的款项。

二、本科目应当按照债务单位（或个人）进行明细核算。

三、应收账款的主要账务处理如下：

（一）应收账款收回后不需上缴财政

单位发生应收账款时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“事业收入”、“经营收入”、“租金收入”、“其他收入”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）应收账款收回后需上缴财政

1.单位出租资产发生应收未收租金款项时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“应缴财政款”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

2.单位出售物资发生应收未收款项时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“应缴财政款”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、事业单位应当于每年年末，对收回后不需上缴财政的应收账款进行全面检查，如发生不能收回的迹象，应当计提坏账准备。

（一）对于账龄超过规定年限、确认无法收回的应收账款，按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。核销的应收账款应在备查簿中保留登记。

（二）已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

五、单位应当于每年年末，对收回后应当上缴财政的应收账款进行全面检查。

（一）对于账龄超过规定年限、确认无法收回的应收账款，按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额，借记“应缴财政款”科目，贷记本科目。核销的应收账款应当在备查簿中保留登记。

（二）已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

六、本科目期末借方余额，反映单位尚未收回的应收账款。

1214　预付账款

一、本科目核算单位按照购货、服务合同或协议规定预付给供应单位（或个人）的款项，以及按照合同规定向承包工程的施工企业预付的备料款和工程款。

二、本科目应当按照供应单位（或个人）及具体项目进行明细核算；对于基本建设项目发生的预付账款，还应当在本科目所属基建项目明细科目下设置“预付备料款”、“预付工程款”、“其他预付款”等明细科目，进行明细核算。

三、预付账款的主要账务处理如下：

（一）根据购货、服务合同或协议规定预付款项时，按照预付金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（二）收到所购资产或服务时，按照购入资产或服务的成本，借记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”、“业务活动费用”等相关科目，按照相关预付账款的账面余额，贷记本科目，按照实际补付的金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）根据工程进度结算工程价款及备料款时，按照结算金额，借记“在建工程”科目，按照相关预付账款的账面余额，贷记本科目，按照实际补付的金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（四）发生预付账款退回的，按照实际退回金额，借记“财政拨款收入”[本年直接支付]、“财政应返还额度”[以前年度直接支付]、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、单位应当于每年年末，对预付账款进行全面检查。如果有确凿证据表明预付账款不再符合预付款项性质，或者因供应单位破产、撤销等原因可能无法收到所购货物、服务的，应当先将其转入其他应收款，再按照规定进行处理。将预付账款账面余额转入其他应收款时，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映单位实际预付但尚未结算的款项。

1215　应收股利

一、本科目核算事业单位持有长期股权投资应当收取的现金股利或应当分得的利润。

二、本科目应当按照被投资单位等进行明细核算。

三、应收股利的主要账务处理如下：

（一）取得长期股权投资，按照支付的价款中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记本科目，按照确定的长期股权投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利时，按照收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）长期股权投资持有期间，被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按照应享有的份额，借记本科目，贷记“投资收益”（成本法下）或“长期股权投资”（权益法下）科目。

（三）实际收到现金股利或利润时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位应当收取但尚未收到的现金股利或利润。

1216　应收利息

一、本科目核算事业单位长期债券投资应当收取的利息。

事业单位购入的到期一次还本付息的长期债券投资持有期间的利息，应当通过“长期债券投资——应计利息”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照被投资单位等进行明细核算。

三、应收利息的主要账务处理如下：

（一）取得长期债券投资，按照确定的投资成本，借记“长期债券投资”科目，按照支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记本科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中所包含的已到付息期但尚未领取的利息时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）按期计算确认长期债券投资利息收入时，对于分期付息、一次还本的长期债券投资，按照以票面金额和票面利率计算确定的应收未收利息金额，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

（三）实际收到应收利息时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位应收未收的长期债券投资利息。

1218　其他应收款

一、本科目核算单位除财政应返还额度、应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息以外的其他各项应收及暂付款项，如职工预借的差旅费、已经偿还银行尚未报销的本单位公务卡欠款、拨付给内部有关部门的备用金、应向职工收取的各种垫付款项、支付的可以收回的订金或押金、应收的上级补助和附属单位上缴款项等。

二、本科目应当按照其他应收款的类别以及债务单位（或个人）进行明细核算。

三、其他应收款的主要账务处理如下：

（一）发生其他各种应收及暂付款项时，按照实际发生金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“库存现金”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）收回其他各种应收及暂付款项时，按照收回的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）单位内部实行备用金制度的，有关部门使用备用金以后应

当及时到财务部门报销并补足备用金。

财务部门核定并发放备用金时，按照实际发放金额，借记本科目，贷记“库存现金”等科目。

根据报销金额用现金补足备用金定额时，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“库存现金”等科目，报销数和拨补数都不再通过本科目核算。

（四）偿还尚未报销的本单位公务卡欠款时，按照偿还的款项，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目；持卡人报销时，按照报销金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记本科目。

（五）将预付账款账面余额转入其他应收款时，借记本科目，贷记“预付账款”科目。具体说明参见“预付账款”科目。

四、事业单位应当于每年年末，对其他应收款进行全面检查，如发生不能收回的迹象，应当计提坏账准备。

（一）对于账龄超过规定年限、确认无法收回的其他应收款，按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。核销的其他应收款应当在备查簿中保留登记。

（二）已核销的其他应收款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

五、行政单位应当于每年年末，对其他应收款进行全面检查。对于超过规定年限、确认无法收回的其他应收款，应当按照有关规定报经批准后予以核销。核销的其他应收款应在备查簿中保留登记。

（一）经批准核销其他应收款时，按照核销金额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。

（二）已核销的其他应收款在以后期间又收回的，按照收回金额，

借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目。

六、本科目期末借方余额，反映单位尚未收回的其他应收款。

1219　坏账准备

一、本科目核算事业单位对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款提取的坏账准备。

二、本科目应当分别应收账款和其他应收款进行明细核算。

三、事业单位应当于每年年末，对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行全面检查，分析其可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备、确认坏账损失。

四、事业单位可以采用应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等方法计提坏账准备。坏账准备计提方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应当按照规定报经批准，并在财务报表附注中予以说明。

五、当期应补提或冲减的坏账准备金额的计算公式如下：

当期应补提或冲减的坏账准备 = 按照期末应收账款和其他应收款计算应计提的坏账准备金额 − 本科目期末贷方（或+本科目期末借方）余额

六、坏账准备的主要账务处理如下：

（一）提取坏账准备时，借记“其他费用”科目，贷记本科目；冲减坏账准备时，借记本科目，贷记“其他费用”科目。

（二）对于账龄超过规定年限并确认无法收回的应收账款、其他应收款，应当按照有关规定报经批准后，按照无法收回的金额，借记本科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”科目。

已核销的应收账款、其他应收款在以后期间又收回的，按照实际

收回金额，借记“应收账款”、“其他应收款”科目，贷记本科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”科目。

七、本科目期末贷方余额，反映事业单位提取的坏账准备金额。

1301　在途物品

一、本科目核算单位采购材料等物资时货款已付或已开出商业汇票但尚未验收入库的在途物品的采购成本。

二、本科目可按照供应单位和物品种类进行明细核算。

三、在途物品的主要账务处理如下：

（一）单位购入材料等物品，按照确定的物品采购成本的金额，借记本科目，按照实际支付的金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）所购材料等物品到达验收入库，按照确定的库存物品成本金额，借记“库存物品”科目，按照物品采购成本金额，贷记本科目，按照使得入库物品达到目前场所和状态所发生的其他支出，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位在途物品的采购成本。

1302　库存物品

一、本科目核算单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的各种材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本。

已完成的测绘、地质勘察、设计成果等的成本，也通过本科目核算。

单位随买随用的零星办公用品，可以在购进时直接列作费用，不通过本科目核算。

单位控制的政府储备物资，应当通过“政府储备物资”科目核算，不通过本科目核算。

单位受托存储保管的物资和受托转赠的物资，应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算。

单位为在建工程购买和使用的材料物资，应当通过“工程物资”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照库存物品的种类、规格、保管地点等进行明细核算。

单位储存的低值易耗品、包装物较多的，可以在本科目（低值易耗品、包装物）下按照“在库”、“在用”和“摊销”等进行明细核算。

三、库存物品的主要账务处理如下：

（一）取得的库存物品，应当按照其取得时的成本入账。

1.外购的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付账款”、“在途物品”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

2.自制的库存物品加工完成并验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“加工物品——自制物品”科目。

3.委托外单位加工收回的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“加工物品——委托加工物品”等科目。

4.接受捐赠的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的库存物品按照名义金额入账的，按照名义金额，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目；同时，按照发生的相关税费、运输费等，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

5.无偿调入的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

6.置换换入的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照换出资产的账面余额，贷记相关资产科目（换出资产为固定资产、无形资产的，还应当借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”科目），按照置换过程中发生的其他相关支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。涉及补价的，分别以下情况处理：

（1）支付补价的，按照确定的成本，借记本科目，按照换出资产的账面余额，贷记相关资产科目（换出资产为固定资产、无形资产的，还应当借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”科目），按照支付的补价和置换过程中发生的其他相关支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。

（2）收到补价的，按照确定的成本，借记本科目，按照收到的补价，借记“银行存款”等科目，按照换出资产的账面余额，贷记相关资产科目（换出资产为固定资产、无形资产的，还应当借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”科目），按照置换过程中发生的其他相关支出，贷记“银行存款”等科目，按照补价扣减其他相关支出后的净收入，贷记“应缴财政款”科目，按照借贷方差额，借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。

（二）库存物品在发出时，分别以下情况处理：

1．单位开展业务活动等领用、按照规定自主出售发出或加工发出库存物品，按照领用、出售等发出物品的实际成本，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“加工物品”等科目，贷记本科目。

采用一次转销法摊销低值易耗品、包装物的，在首次领用时将其账面余额一次性摊销计入有关成本费用，借记有关科目，贷记本科目。

采用五五摊销法摊销低值易耗品、包装物的，首次领用时，将其账面余额的 50%摊销计入有关成本费用，借记有关科目，贷记本科目；使用完时，将剩余的账面余额转销计入有关成本费用，借记有关科目，贷记本科目。

2.经批准对外出售的库存物品（不含可自主出售的库存物品）发出时，按照库存物品的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照处置过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”科目。

3.经批准对外捐赠的库存物品发出时，按照库存物品的账面余额和对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用合计数，借记“资产处置费用”科目，按照库存物品账面余额，贷记本科目，按照对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目。

4.经批准无偿调出的库存物品发出时，按照库存物品的账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

5.经批准置换换出的库存物品，参照本科目有关置换换入库存物品的规定进行账务处理。

（三）单位应当定期对库存物品进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的库存物品盘盈、盘亏或者报废、毁损，应当先计入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1.盘盈的库存物品，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。如无法采用上述方法确定盘盈的库存物品成本的，按照名义金额入账。

盘盈的库存物品，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2.盘亏或者毁损、报废的库存物品，按照待处理库存物品的账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

属于增值税一般纳税人的单位，若因非正常原因导致的库存物品盘亏或毁损，还应当将与该库存物品相关的增值税进项税额转出，按照其增值税进项税额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交增值税——应交税金（进项税额转出）”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位库存物品的实际成本。

1303　加工物品

一、本科目核算单位自制或委托外单位加工的各种物品的实际成本。

未完成的测绘、地质勘察、设计成果的实际成本，也通过本科目核算。

二、本科目应当设置“自制物品”、“委托加工物品”两个一级明细科目，并按照物品类别、品种、项目等设置明细账，进行明细核算。

本科目“自制物品”一级明细科目下应当设置“直接材料”、

“直接人工”、“其他直接费用”等二级明细科目归集自制物品发生的直接材料、直接人工（专门从事物品制造人员的人工费）等直接费用；对于自制物品发生的间接费用，应当在本科目“自制物品”一级明细科目下单独设置“间接费用”二级明细科目予以归集，期末，再按照一定的分配标准和方法，分配计入有关物品的成本。

三、加工物品的主要账务处理如下：

（一）自制物品

1．为自制物品领用材料等，按照材料成本，借记本科目（自制物品——直接材料），贷记“库存物品”科目。

2．专门从事物品制造的人员发生的直接人工费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——直接人工），贷记“应付职工薪酬”科目。

3．为自制物品发生的其他直接费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——其他直接费用），贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4．为自制物品发生的间接费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——间接费用），贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付职工薪酬”、“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”等科目。

间接费用一般按照生产人员工资、生产人员工时、机器工时、耗用材料的数量或成本、直接费用（直接材料和直接人工）或产品产量等进行分配。单位可根据具体情况自行选择间接费用的分配方法。分配方法一经确定，不得随意变更。

5．已经制造完成并验收入库的物品，按照所发生的实际成本（包括耗用的直接材料费用、直接人工费用、其他直接费用和分配的间接费用），借记“库存物品”科目，贷记本科目（自制物品）。

（二）委托加工物品

1．发给外单位加工的材料等，按照其实际成本，借记本科目（委托加工物品），贷记“库存物品”科目。

2．支付加工费、运输费等费用，按照实际支付的金额，借记本科目（委托加工物品），贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

3．委托加工完成的材料等验收入库，按照加工前发出材料的成本和加工、运输成本等，借记“库存物品”等科目，贷记本科目（委托加工物品）。

四、本科目期末借方余额，反映单位自制或委托外单位加工但尚未完工的各种物品的实际成本。

1401　待摊费用

一、本科目核算单位已经支付，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期在 1 年以内（含 1 年）的各项费用，如预付航空保险费、预付租金等。

摊销期限在 1 年以上的租入固定资产改良支出和其他费用，应当通过“长期待摊费用”科目核算，不通过本科目核算。

待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销，如预付航空保险费应在保险期的有效期内、预付租金应在租赁期内分期平均摊销，计入当期费用。

二、本科目应当按照待摊费用种类进行明细核算。

三、待摊费用的主要账务处理如下：

（一）发生待摊费用时，按照实际预付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（二）按照受益期限分期平均摊销时，按照摊销金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目，贷记本科目。

（三）如果某项待摊费用已经不能使单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。按照摊销金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位各种已支付但尚未摊销的分摊期在 1 年以内（含 1 年）的费用。

1501　长期股权投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间超过 1 年（不含 1 年）的股权性质的投资。

二、本科目应当按照被投资单位和长期股权投资取得方式等进行明细核算。

长期股权投资采用权益法核算的，还应当按照“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”设置明细科目，进行明细核算。

三、长期股权投资的主要账务处理如下：

（一）长期股权投资在取得时，应当按照其实际成本作为初始投资成本。

1. 以现金取得的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目。

实际收到取得投资时所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利时，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”科目。

2. 以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，参照“库存

物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

3.以未入账的无形资产取得的长期股权投资，按照评估价值加相关税费作为投资成本，借记本科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”、“其他应交税费”等科目，按其差额，贷记“其他收入”科目。

4.接受捐赠的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

5.无偿调入的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

（二）长期股权投资持有期间，应当按照规定采用成本法或权益法进行核算。

1.采用成本法核算

被投资单位宣告发放现金股利或利润时，按照应收的金额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

收到现金股利或利润时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”科目。

2.采用权益法核算

（1）被投资单位实现净利润的，按照应享有的份额，借记本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

被投资单位发生净亏损的，按照应分担的份额，借记“投资收益”科目，贷记本科目（损益调整），但以本科目的账面余额减记至零为限。发生亏损的被投资单位以后年度又实现净利润的，按照收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后的金额，借记本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

（2）被投资单位宣告分派现金股利或利润的，按照应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目（损益调整）。

（3）被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的，按照应享有或应分担的份额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记本科目（其他权益变动）。

3.成本法与权益法的转换

（1）单位因处置部分长期股权投资等原因而对处置后的剩余股权投资由权益法改按成本法核算的，应当按照权益法下本科目账面余额作为成本法下本科目账面余额（成本）。

其后，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，属于单位已计入投资账面余额的部分，按照应分得的现金股利或利润份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

（2）单位因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法的，应当按照成本法下本科目账面余额与追加投资成本的合计金额，借记本科目（成本），按照成本法下本科目账面余额，贷记本科目，按照追加投资的成本，贷记“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置长期股权投资

1.按照规定报经批准出售（转让）长期股权投资时，应当区分长期股权投资取得方式分别进行处理。

（1）处置以现金取得的长期股权投资，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照被处置长期股权投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（2）处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资，按照被处置长期股权投资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科

目；同时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照贷方差额，贷记“应缴财政款”科目。按照规定将处置时取得的投资收益纳入本单位预算管理的，应当按照所取得价款大于被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计的差额，贷记“投资收益”科目。

2.因被投资单位破产清算等原因，有确凿证据表明长期股权投资发生损失，按照规定报经批准后予以核销时，按照予以核销的长期股权投资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。

3.报经批准置换转出长期股权投资时，参照“库存物品”科目中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

4.采用权益法核算的长期股权投资的处置，除进行上述账务处理外，还应结转原直接计入净资产的相关金额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的长期股权投资的价值。

1502　长期债券投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间超过 1 年（不含 1 年）的债券投资。

二、本科目应当设置“成本”和“应计利息”明细科目，并按照债券投资的种类进行明细核算。

三、长期债券投资的主要账务处理如下：

（一）长期债券投资在取得时，应当按照其实际成本作为投资成本。

取得的长期债券投资，按照确定的投资成本，借记本科目（成本），

按照支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

实际收到取得债券时所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时，借“银行存款”科目，贷记“应收利息”科目。

（二）长期债券投资持有期间，按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入时，如为到期一次还本付息的债券投资，借记本科目（应计利息），贷记“投资收益”科目；如为分期付息、到期一次还本的债券投资，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

收到分期支付的利息时，按照实收的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收利息”科目。

（三）到期收回长期债券投资，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照长期债券投资的账面余额，贷记本科目，按照相关应收利息金额，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记“投资收益”科目。

（四）对外出售长期债券投资，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照长期债券投资的账面余额，贷记本科目，按照已记入“应收利息”科目但尚未收取的金额，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的长期债券投资的价值。

1601　固定资产

一、本科目核算单位固定资产的原值。

二、本科目应当按照固定资产类别和项目进行明细核算。

固定资产一般分为六类：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；

文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物。

三、固定资产核算时，应当考虑以下情况：

（一）购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入本科目核算。

（二）以借入、经营租赁租入方式取得的固定资产，不通过本科目核算，应当设置备查簿进行登记。

（三）采用融资租入方式取得的固定资产，通过本科目核算，并在本科目下设置“融资租入固定资产”明细科目。

（四）经批准在境外购买具有所有权的土地，作为固定资产，通过本科目核算；单位应当在本科目下设置“境外土地”明细科目，进行相应明细核算。

四、固定资产的主要账务处理如下：

（一）固定资产在取得时，应当按照成本进行初始计量。

1.购入不需安装的固定资产验收合格时，按照确定的固定资产成本，借记本科目，贷记 “财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“应付账款”、“银行存款”等科目。

购入需要安装的固定资产，在安装完毕交付使用前通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入本科目。

购入固定资产扣留质量保证金的，应当在取得固定资产时，按照确定的固定资产成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需要安装]，按照实际支付或应付的金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“应付账款”[不含质量保证金]、“银行存款”等科目，按照扣留的质量保证金数额，贷记“其他应付款”[扣留期在1年以内（含1年）]或“长期应付款”[扣留期超过1年]科目。

质保期满支付质量保证金时，借记“其他应付款”、“长期应

付款”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.自行建造的固定资产交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

3.融资租赁取得的固定资产，其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。

融资租入的固定资产，按照确定的成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，按照租赁协议或者合同确定的租赁付款额，贷记“长期应付款”科目，按照支付的运输费、途中保险费、安装调试费等金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

定期支付租金时，按照实际支付金额，借记“长期应付款”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4.按照规定跨年度分期付款购入固定资产的账务处理，参照融资租入固定资产。

5.接受捐赠的固定资产，按照确定的固定资产成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的固定资产按照名义金额入账的，按照名义金额，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目；按照发生的相关税费、运输费等，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”

等科目。

6.无偿调入的固定资产，按照确定的固定资产成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

7.置换取得的固定资产，参照 “库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

固定资产取得时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）与固定资产有关的后续支出

1.符合固定资产确认条件的后续支出

通常情况下，将固定资产转入改建、扩建时，按照固定资产的账面价值，借记“在建工程”科目，按照固定资产已计提折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。

为增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，借记“在建工程”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

固定资产改建、扩建等完成交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

2.不符合固定资产确认条件的后续支出

为保证固定资产正常使用发生的日常维修等支出，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置固定资产，应当分别以下情况处理：

1.报经批准出售、转让固定资产，按照被出售、转让固定资产的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照固定资产已计提的折旧，

借记“固定资产累计折旧”科目，按照固定资产账面余额，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照处置过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”科目。

2.报经批准对外捐赠固定资产，按照固定资产已计提的折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照被处置固定资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

3.报经批准无偿调出固定资产，按照固定资产已计提的折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照被处置固定资产账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4.报经批准置换换出固定资产，参照“库存物品”中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

固定资产处置时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）单位应当定期对固定资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的固定资产盘盈、盘亏或毁损、报废，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1.盘盈的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。如无法采用上述方法确定盘盈固定资产成本的，按照名义金额（人民币 1 元）入账。

盘盈的固定资产，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待

处理财产损溢”科目。

2.盘亏、毁损或报废的固定资产，按照待处理固定资产的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映单位固定资产的原值。

1602　固定资产累计折旧

一、本科目核算单位计提的固定资产累计折旧。

公共基础设施和保障性住房计提的累计折旧，应当分别通过“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目和“保障性住房累计折旧”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照所对应固定资产的明细分类进行明细核算。

三、单位计提融资租入固定资产折旧时，应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租入固定资产所有权的，应当在租入固定资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租入固定资产所有权的，应当在租赁期与租入固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

四、固定资产累计折旧的主要账务处理如下：

（一）按月计提固定资产折旧时，按照应计提折旧金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“加工物品”、“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）经批准处置或处理固定资产时，按照所处置或处理固定资产的账面价值，借记“资产处置费用”、“无偿调拨净资产”、“待处理财产损溢”等科目，按照已计提折旧，借记本科目，按照固定资产的账面余额，贷记“固定资产”科目。

五、本科目期末贷方余额，反映单位计提的固定资产折旧累计数。

1611　工程物资

一、本科目核算单位为在建工程准备的各种物资的成本，包括工程用材料、设备等。

二、本科目可按照“库存材料”、“库存设备”等工程物资类别进行明细核算。

三、工程物资的主要账务处理如下：

（一）购入为工程准备的物资，按照确定的物资成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付账款”等科目。

（二）领用工程物资，按照物资成本，借记“在建工程”科目，贷记本科目。工程完工后将领出的剩余物资退库时做相反的会计分录。

（三）工程完工后将剩余的工程物资转作本单位存货等的，按照物资成本，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位为在建工程准备的各种物资的成本。

1613　在建工程

一、本科目核算单位在建的建设项目工程的实际成本。

单位在建的信息系统项目工程、公共基础设施项目工程、保障性住房项目工程的实际成本，也通过本科目核算。

二、本科目应当设置“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”、“待核销基建支出”、“基建转出投资”等明细科目，并按照具体项目进行明细核算。

（一）“建筑安装工程投资”明细科目，核算单位发生的构成建

设项目实际支出的建筑工程和安装工程的实际成本，不包括被安装设备本身的价值以及按照合同规定支付给施工单位的预付备料款和预付工程款。本明细科目应当设置“建筑工程”和“安装工程”两个明细科目进行明细核算。

（二）“设备投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的各种设备的实际成本。

（三）“待摊投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的、按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出。本明细科目的具体核算内容包括以下方面：

1．勘察费、设计费、研究试验费、可行性研究费及项目其他前期费用。

2．土地征用及迁移补偿费、土地复垦及补偿费、森林植被恢复费及其他为取得土地使用权、租用权而发生的费用。

3．土地使用税、耕地占用税、契税、车船税、印花税及按照规定缴纳的其他税费。

4．项目建设管理费、代建管理费、临时设施费、监理费、招投标费、社会中介审计（审查）费及其他管理性质的费用。

项目建设管理费是指项目建设单位从项目筹建之日起至办理竣工财务决算之日止发生的管理性质的支出，包括不在原单位发工资的工作人员工资及相关费用、办公费、办公场地租用费、差旅交通费、劳动保护费、工具用具使用费、固定资产使用费、招募生产工人费、技术图书资料费（含软件）、业务招待费、施工现场津贴、竣工验收费等。

5．项目建设期间发生的各类专门借款利息支出或融资费用。

6．工程检测费、设备检验费、负荷联合试车费及其他检验检测类费用。

7．固定资产损失、器材处理亏损、设备盘亏及毁损、单项工程或

单位工程报废、毁损净损失及其他损失。

8．系统集成等信息工程的费用支出。

9．其他待摊性质支出。

本明细科目应当按照上述费用项目进行明细核算，其中有些费用（如项目建设管理费等），还应当按照更为具体的费用项目进行明细核算。

（四）“其他投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的房屋购置支出，基本畜禽、林木等购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出。单位为进行可行性研究而购置的固定资产，以及取得土地使用权支付的土地出让金，也通过本明细科目核算。本明细科目应当设置“房屋购置”、“基本畜禽支出”、“林木支出”、“办公生活用家具、器具购置”、“可行性研究固定资产购置”、“无形资产”等明细科目。

（五）“待核销基建支出”明细科目，核算建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化、取消项目的可行性研究费以及项目整体报废等不能形成资产部分的基建投资支出。本明细科目应按照待核销基建支出的类别进行明细核算。

（六）“基建转出投资”明细科目，核算为建设项目配套而建成的、产权不归属本单位的专用设施的实际成本。本明细科目应按照转出投资的类别进行明细核算。

三、在建工程的主要账务处理如下：

（一）建筑安装工程投资

1.将固定资产等资产转入改建、扩建等时，按照固定资产等资产的账面价值，借记本科目（建筑安装工程投资），按照已计提的折旧或摊销，借记“固定资产累计折旧”等科目，按照固定资产等资产的原

值，贷记“固定资产”等科目。

固定资产等资产改建、扩建过程中涉及到替换（或拆除）原资产的某些组成部分的，按照被替换（或拆除）部分的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）。

2.单位对于发包建筑安装工程，根据建筑安装工程价款结算账单与施工企业结算工程价款时，按照应承付的工程价款，借记本科目（建筑安装工程投资），按照预付工程款余额，贷记“预付账款”科目，按照其差额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付账款”等科目。

3.单位自行施工的小型建筑安装工程，按照发生的各项支出金额，借记本科目（建筑安装工程投资），贷记“工程物资”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

4.工程竣工，办妥竣工验收交接手续交付使用时，按照建筑安装工程成本（含应分摊的待摊投资），借记“固定资产”等科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）。

（二）设备投资

1.购入设备时，按照购入成本，借记本科目（设备投资），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目；采用预付款方式购入设备的，有关预付款的账务处理参照本科目有关“建筑安装工程投资”明细科目的规定。

2.设备安装完毕，办妥竣工验收交接手续交付使用时，按照设备投资成本（含设备安装工程成本和分摊的待摊投资），借记“固定资产”等科目，贷记本科目（设备投资、建筑安装工程投资——安装工程）。

将不需要安装的设备和达不到固定资产标准的工具、器具交付使用时，按照相关设备、工具、器具的实际成本，借记“固定资产”、“库存物品”科目，贷记本科目（设备投资）。

（三）待摊投资

建设工程发生的构成建设项目实际支出的、按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出，先在本明细科目中归集；建设工程办妥竣工验收手续交付使用时，按照合理的分配方法，摊入相关工程成本、在安装设备成本等。

1.单位发生的构成待摊投资的各类费用，按照实际发生金额，借记本科目（待摊投资），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付利息”、“长期借款”、“其他应交税费”、“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”等科目。

2.对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入，按照取得的收入金额，借记“银行存款”等科目，按照依据有关规定应当冲减建设工程成本的部分，贷记本科目（待摊投资），按照其差额贷记“应缴财政款”或“其他收入”科目。

3.由于自然灾害、管理不善等原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损，扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，报经批准后计入继续施工的工程成本的，按照工程成本扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，借记本科目（待摊投资），按照残料变价收入、过失人或保险公司赔款等，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照报废或毁损的工程成本，贷记本科目（建筑安装工程投资）。

4.工程交付使用时，按照合理的分配方法分配待摊投资，借记本科目（建筑安装工程投资、设备投资），贷记本科目（待摊投资）。

待摊投资的分配方法，可按照下列公式计算：

（1）按照实际分配率分配。适用于建设工期较短、整个项目的所有单项工程一次竣工的建设项目。

实际分配率=待摊投资明细科目余额÷（建筑工程明细科目余额+

安装工程明细科目余额+设备投资明细科目余额）×100％

（2）按照概算分配率分配。适用于建设工期长、单项工程分期分批建成投入使用的建设项目。

概算分配率=（概算中各待摊投资项目的合计数-其中可直接分配部分）÷（概算中建筑工程、安装工程和设备投资合计）×100％

（3）某项固定资产应分配的待摊投资=该项固定资产的建筑工程成本或该项固定资产（设备）的采购成本和安装成本合计×分配率

（四）其他投资

1.单位为建设工程发生的房屋购置支出，基本畜禽、林木等的购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出，按照实际发生金额，借记本科目（其他投资），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.工程完成将形成的房屋、基本畜禽、林木等各种财产以及无形资产交付使用时，按照其实际成本，借记“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目（其他投资）。

（五）待核销基建支出

1.建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等不能形成资产的各类待核销基建支出，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.取消的建设项目发生的可行性研究费，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记本科目（待摊投资）。

3.由于自然灾害等原因发生的建设项目整体报废所形成的净损失，报经批准后转入待核销基建支出，按照项目整体报废所形成的净损失，借记本科目（待核销基建支出），按照报废工程回收的残料变价收入、

保险公司赔款等，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照报废的工程成本，贷记本科目（建筑安装工程投资等）。

4.建设项目竣工验收交付使用时，对发生的待核销基建支出进行冲销，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（待核销基建支出）。

（六）基建转出投资

为建设项目配套而建成的、产权不归属本单位的专用设施，在项目竣工验收交付使用时，按照转出的专用设施的成本，借记本科目（基建转出投资），贷记本科目（建筑安装工程投资）；同时，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目（基建转出投资）。

四、本科目期末借方余额，反映单位尚未完工的建设项目工程发生的实际成本。

1701　无形资产

一、本科目核算单位无形资产的原值。

非大批量购入、单价小于1000元的无形资产，可以于购买的当期将其成本直接计入当期费用。

二、本科目应当按照无形资产的类别、项目等进行明细核算。

三、无形资产的主要账务处理如下：

（一）无形资产在取得时，应当按照成本进行初始计量。

1.外购的无形资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“应付账款”、“银行存款”等科目。

2.委托软件公司开发软件，视同外购无形资产进行处理。

合同中约定预付开发费用的，按照预付金额，借记“预付账款”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

软件开发完成交付使用并支付剩余或全部软件开发费用时，按照软件开发费用总额，借记本科目，按照相关预付账款金额，贷记“预付账款”科目，按照支付的剩余金额，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

3.自行研究开发形成的无形资产，按照研究开发项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额，借记本科目，贷记“研发支出——开发支出”科目。

自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按照法律程序已申请取得无形资产的，按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目；按照依法取得前所发生的研究开发支出，借记“业务活动费用”等科目，贷记“研发支出”科目。

4.接受捐赠的无形资产，按照确定的无形资产成本，借记本科目，按照发生的相关税费等，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的无形资产按照名义金额入账的，按照名义金额，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目；同时，按照发生的相关税费等，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

5.无偿调入的无形资产，按照确定的无形资产成本，借记本科目，按照发生的相关税费等，贷记 “零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

6.置换取得的无形资产，参照 “库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

无形资产取得时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增

值税”科目。

（二）与无形资产有关的后续支出

1.符合无形资产确认条件的后续支出

为增加无形资产的使用效能对其进行升级改造或扩展其功能时，如需暂停对无形资产进行摊销的，按照无形资产的账面价值，借记“在建工程”科目，按照无形资产已摊销金额，借记“无形资产累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。

无形资产后续支出符合无形资产确认条件的，按照支出的金额，借记本科目[无需暂停摊销的]或“在建工程”科目[需暂停摊销的]，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

暂停摊销的无形资产升级改造或扩展功能等完成交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

2.不符合无形资产确认条件的后续支出

为保证无形资产正常使用发生的日常维护等支出，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置无形资产，应当分别以下情况处理：

1.报经批准出售、转让无形资产，按照被出售、转让无形资产的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照无形资产已计提的摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照无形资产账面余额，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照处置过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”[按照规定应上缴无形资产转让净收入的]或“其他收入”[按照规定将无形资产转让收入纳入本单位预算管理的]科目。

2.报经批准对外捐赠无形资产，按照无形资产已计提的摊销，借

记“无形资产累计摊销”科目，按照被处置无形资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

3.报经批准无偿调出无形资产，按照无形资产已计提的摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照被处置无形资产账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4.报经批准置换换出无形资产，参照“库存物品”科目中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

5.无形资产预期不能为单位带来服务潜力或经济利益，按照规定报经批准核销时，按照待核销无形资产的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照已计提摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。

无形资产处置时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）单位应当定期对无形资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。单位资产清查盘点过程中发现的无形资产盘盈、盘亏等，参照“固定资产”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映单位无形资产的成本。

1702　无形资产累计摊销

一、本科目核算单位对使用年限有限的无形资产计提的累计摊销。

二、本科目应当按照所对应无形资产的明细分类进行明细核算。

三、无形资产累计摊销的主要账务处理如下：

（一）按月对无形资产进行摊销时，按照应摊销金额，借记“业

务活动费用”、“单位管理费用”、“加工物品”、“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）经批准处置无形资产时，按照所处置无形资产的账面价值，借记“资产处置费用”、“无偿调拨净资产”、“待处理财产损溢”等科目，按照已计提摊销，借记本科目，按照无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位计提的无形资产摊销累计数。

1703　研发支出

一、本科目核算单位自行研究开发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。

建设项目中的软件研发支出，应当通过“在建工程”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照自行研究开发项目，分别“研究支出”、“开发支出”进行明细核算。

三、研发支出的主要账务处理如下：

（一）自行研究开发项目研究阶段的支出，应当先在本科目归集。按照从事研究及其辅助活动人员计提的薪酬，研究活动领用的库存物品，发生的与研究活动相关的管理费、间接费和其他各项费用，借记本科目（研究支出），贷记“应付职工薪酬”、“库存物品”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“固定资产累计折旧”、“银行存款”等科目。

期（月）末，应当将本科目归集的研究阶段的支出金额转入当期费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记本科目（研究支出）。

（二）自行研究开发项目开发阶段的支出，先通过本科目进行归集。按照从事开发及其辅助活动人员计提的薪酬，开发活动领用的

库存物品，发生的与开发活动相关的管理费、间接费和其他各项费用，借记本科目（开发支出），贷记“应付职工薪酬”、“库存物品”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“固定资产累计折旧”、“银行存款”等科目。自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产的，按照本科目归集的开发阶段的支出金额，借记“无形资产”科目，贷记本科目（开发支出）。

单位应于每年年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法最终完成开发项目并形成无形资产的），应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记本科目（开发支出）。

自行研究开发项目时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位预计能达到预定用途的研究开发项目在开发阶段发生的累计支出数。

1801　公共基础设施

一、本科目核算单位控制的公共基础设施的原值。

二、本科目应当按照公共基础设施的类别、项目等进行明细核算。

三、单位应当根据行业主管部门对公共基础设施的分类规定，制定适合于本单位管理的公共基础设施目录、分类方法，作为进行公共基础设施核算的依据。

四、公共基础设施的主要账务处理如下：

（一）公共基础设施在取得时，应当按照其成本入账。

1. 自行建造的公共基础设施完工交付使用时，按照在建工程的成本，借记本科目，贷记 “在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的公共基础设施，按照估计

价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

2.接受其他单位无偿调入的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

无偿调入的公共基础设施成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

3.接受捐赠的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的相关费用，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的公共基础设施成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4.外购的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

5.对于成本无法可靠取得的公共基础设施，单位应当设置备查簿进行登记，待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

（二）与公共基础设施有关的后续支出

将公共基础设施转入改建、扩建时，按照公共基础设施的账面价值，借记“在建工程”科目，按照公共基础设施已计提折旧，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照公共基础设施的账面余额，贷记本科目。

为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，借记“在建工程”科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

公共基础设施改建、扩建完成，竣工验收交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

为保证公共基础设施正常使用发生的日常维修等支出，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置公共基础设施，分别以下情况处理：

1.报经批准对外捐赠公共基础设施，按照公共基础设施已计提的折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照被处置公共基础设施账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

2.报经批准无偿调出公共基础设施，按照公共基础设施已计提的折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照被处置公共基础设施账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）单位应当定期对公共基础设施进行清查盘点。对于发生的公共基础设施盘盈、盘亏、毁损或报废，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1.盘盈的公共基础设施，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。盘盈的公共基础设施成本无法可靠取得的，单位应当设置备查簿进行登记，待成本确定后按照规定及时入账。

盘盈的公共基础设施，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2.盘亏、毁损或报废的公共基础设施，按照待处置公共基础设施的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照公共基础设施的账面余额，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映公共基础设施的原值。

1802　公共基础设施累计折旧（摊销）

一、本科目核算单位计提的公共基础设施累计折旧和累计摊销。

二、本科目应当按照所对应公共基础设施的明细分类进行明细核算。

三、公共基础设施累计折旧（摊销）的主要账务处理如下：

（一）按月计提公共基础设施折旧时，按照应计提的折旧额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）按月对确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权进行摊销时，按照应计提的摊销额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（三）处置公共基础设施时，按照所处置公共基础设施的账面价值，借记“资产处置费用”、“无偿调拨净资产”、“待处理财产损溢”等科目，按照已提取的折旧和摊销，借记本科目，按照公共基础设施账面余额，贷记“公共基础设施”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位提取的公共基础设施折旧和摊销的累计数。

1811　政府储备物资

一、本科目核算单位控制的政府储备物资的成本。

对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其

存储保管等工作的单位，其受托代储的政府储备物资应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照政府储备物资的种类、品种、存放地点等进行明细核算。单位根据需要，可在本科目下设置“在库”、“发出”等明细科目进行明细核算。

三、政府储备物资的主要账务处理如下：

（一）政府储备物资取得时，应当按照其成本入账。

1.购入的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.涉及委托加工政府储备物资业务的，相关账务处理参照“加工物品”科目。

3.接受捐赠的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照单位承担的相关税费、运输费等，贷记 “零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

4.接受无偿调入的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照单位承担的相关税费、运输费等，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

（二）政府储备物资发出时，分别以下情况处理：

1.因动用而发出无需收回的政府储备物资的，按照发出物资的账面余额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

2.因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，在发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记本科目（发出），贷记本科目（在库）；按照规定的质量验收标准收回物资时，按照收回物资原账面余额，借记本科目（在库），按照未收回物资的原账面余额，借

记“业务活动费用”科目，按照物资发出时登记在本科目所属“发出”明细科目中的余额，贷记本科目（发出）。

3.因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，按照无偿调出政府储备物资的账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目。

4.对外销售政府储备物资并将销售收入纳入单位预算统一管理的，发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目；实现销售收入时，按照确认的收入金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“事业收入”等科目。

对外销售政府储备物资并按照规定将销售净收入上缴财政的，发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目；取得销售价款时，按照实际收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照销售价款大于所承担的相关税费后的差额，贷记“应缴财政款”科目。

（三）单位应当定期对政府储备物资进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的政府储备物资盘盈、盘亏或者报废、毁损，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1.盘盈的政府储备物资，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2.盘亏或者毁损、报废的政府储备物资，按照待处理政府储备物资的账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映政府储备物资的成本。

1821　文物文化资产

一、本科目核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。

单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的文物和陈列品，应当通过“固定资产”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照文物文化资产的类别、项目等进行明细核算。

三、文物文化资产的主要账务处理如下：

（一）文物文化资产在取得时，应当按照其成本入账。

1.外购的文物文化资产，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出（如运输费、安装费、装卸费等）。

外购的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.接受其他单位无偿调入的文物文化资产，其成本按照该项资产在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。

调入的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

无偿调入的文物文化资产成本无法可靠取得的，按照发生的的归属于调入方的相关费用，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

3.接受捐赠的文物文化资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得，但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得、也未经评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关费用确定。

接受捐赠的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，按照

发生的相关税费、运输费等金额，贷记 “零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的文物文化资产成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4.对于成本无法可靠取得的文物文化资产，单位应当设置备查簿进行登记，待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

（二）与文物文化资产有关的后续支出，参照“公共基础设施”科目相关规定进行处理。

（三）按照规定报经批准处置文物文化资产，应当分别以下情况处理：

1.报经批准对外捐赠文物文化资产，按照被处置文物文化资产账面余额和捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用合计数，借记“资产处置费用”科目，按照被处置文物文化资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目。

2.报经批准无偿调出文物文化资产，按照被处置文物文化资产账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）单位应当定期对文物文化资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的文物文化资产盘盈、盘亏、毁损或报废等，参照“公共基础设施”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映文物文化资产的成本。

1831 保障性住房

一、本科目核算单位为满足社会公共需求而控制的保障性住房的原值。

二、本科目应当按照保障性住房的类别、项目等进行明细核算。

三、保障性住房的主要账务处理如下：

（一）保障性住房在取得时，应当按其成本入账。

1.外购的保障性住房，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

外购的保障性住房，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2.自行建造的保障性住房交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的保障性住房，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

3.接受其他单位无偿调入的保障性住房，其成本按照该项资产在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。

无偿调入的保障性住房，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

4.接受捐赠、融资租赁取得的保障性住房，参照“固定资产”科目相关规定进行处理。

（二）与保障性住房有关的后续支出，参照“固定资产”科目相关规定进行处理。

（三）按照规定出租保障性住房并将出租收入上缴同级财政，按照收取的租金金额，借“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

（四）按照规定报经批准处置保障性住房，应当分别以下情况处理：

1.报经批准无偿调出保障性住房，按照保障性住房已计提的折旧，借记“保障性住房累计折旧”科目，按照被处置保障性住房账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

2.报经批准出售保障性住房，按照被出售保障性住房的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照保障性住房已计提的折旧，借记“保障性住房累计折旧”科目，按照保障性住房账面余额，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照出售过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”科目。

（五）单位应当定期对保障性住房进行清查盘点。对于发生的保障性住房盘盈、盘亏、毁损或报废等，参照“固定资产”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映保障性住房的原值。

1832　保障性住房累计折旧

一、本科目核算单位计提的保障性住房的累计折旧。

二、本科目应当按照所对应保障性住房的类别进行明细核算。

三、单位应当参照《政府会计准则第 3 号——固定资产》及其应用指南的相关规定，按月对其控制的保障性住房计提折旧。

四、保障性住房累计折旧的主要账务处理如下：

（一）按月计提保障性住房折旧时，按照应计提的折旧额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）报经批准处置保障性住房时，按照所处置保障性住房的账面价值，借记“资产处置费用”、“无偿调拨净资产”、“待处

理财产损溢”等科目，按照已计提折旧，借记本科目，按照保障性住房的账面余额，贷记“保障性住房”科目。

五、本科目期末贷方余额，反映单位计提的保障性住房折旧累计数。

1891　受托代理资产

一、本科目核算单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资等的成本。

单位管理的罚没物资也应当通过本科目核算。

单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过本科目核算，应当通过“库存现金”、“银行存款”科目进行核算。

二、本科目应当按照资产的种类和委托人进行明细核算；属于转赠资产的，还应当按照受赠人进行明细核算。

三、受托代理资产的主要账务处理如下：

（一）受托转赠物资

1.接受委托人委托需要转赠给受赠人的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。接受委托转赠的物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。

受托协议约定由受托方承担相关税费、运输费等的，还应当按照实际支付的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

2.将受托转赠物资交付受赠人时，按照转赠物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。

3.转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的，应当将转赠物资转为单位的存货、固定资产等。按照转赠物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目；同时，借

记“库存物品”、“固定资产”等科目，贷记“其他收入”科目。

（二）受托存储保管物资

1.接受委托人委托存储保管的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。接受委托储存的物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。

2.发生由受托单位承担的与受托存储保管的物资相关的运输费、保管费等费用时，按照实际发生的费用金额，借记“其他费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

3.根据委托人要求交付或发出受托存储保管的物资时，按照发出物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。

（三）罚没物资

1.取得罚没物资时，其成本按照有关凭据注明的金额确定。罚没物资验收（入库），按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。罚没物资成本无法可靠确定的，单位应当设置备查簿进行登记。

2.按照规定处置或移交罚没物资时，按照罚没物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。处置时取得款项的，按照实际取得的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”等科目。

单位受托代理的其他实物资产，参照本科目有关受托转赠物资、受托存储保管物资的规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映单位受托代理实物资产的成本。

1901　长期待摊费用

一、本科目核算单位已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项费用，如以经营租赁方式租入

的固定资产发生的改良支出等。

二、本科目应当按照费用项目进行明细核算。

三、长期待摊费用的主要账务处理如下：

（一）发生长期待摊费用时，按照支出金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（二）按照受益期间摊销长期待摊费用时，按照摊销金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目，贷记本科目。

（三）如果某项长期待摊费用已经不能使单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。按照摊销金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位尚未摊销完毕的长期待摊费用。

1902　待处理财产损溢

一、本科目核算单位在资产清查过程中查明的各种资产盘盈、盘亏和报废、毁损的价值。

二、本科目应当按照待处理的资产项目进行明细核算；对于在资产处理过程中取得收入或发生相关费用的项目，还应当设置“待处理财产价值”、“处理净收入”明细科目，进行明细核算。

三、单位资产清查中查明的资产盘盈、盘亏、报废和毁损，一般应当先记入本科目，按照规定报经批准后及时进行账务处理。年末结账前一般应处理完毕。

四、待处理财产损溢的主要账务处理如下：

（一）账款核对时发现的库存现金短缺或溢余

1.每日账款核对中发现现金短缺或溢余，属于现金短缺，按照实

际短缺的金额，借记本科目，贷记“库存现金”科目；属于现金溢余，按照实际溢余的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

2.如为现金短缺，属于应由责任人赔偿或向有关人员追回的，借记“其他应收款”科目，贷记本科目；属于无法查明原因的，报经批准核销时，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。

3.如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，借记本科目，贷记“其他应付款”科目；属于无法查明原因的，报经批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）资产清查过程中发现的存货、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等各种资产盘盈、盘亏或报废、毁损

1.盘盈的各类资产

（1）转入待处理资产时，按照确定的成本，借记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”等科目，贷记本科目。

（2）按照规定报经批准后处理时，对于盘盈的流动资产，借记本科目，贷记“单位管理费用”[事业单位]或“业务活动费用”[行政单位]科目。对于盘盈的非流动资产，如属于本年度取得的，按照当年新取得相关资产进行账务处理；如属于以前年度取得的，按照前期差错处理，借记本科目，贷记“以前年度盈余调整”科目。

2.盘亏或者毁损、报废的各类资产

（1）转入待处理资产时，借记本科目（待处理财产价值）[盘亏、毁损、报废固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房的，还应借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目]，贷记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政

府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”、“在建工程”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

报经批准处理时，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（待处理财产价值）。

（2）处理毁损、报废实物资产过程中取得的残值或残值变价收入、保险理赔和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“库存物品”、“其他应收款”等科目，贷记本科目（处理净收入）；处理毁损、报废实物资产过程中发生的相关费用，借记本科目 （处理净收入），贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

处理收支结清，如果处理收入大于相关费用的，按照处理收入减去相关费用后的净收入，借记本科目（处理净收入），贷记“应缴财政款”等科目；如果处理收入小于相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（处理净收入）。

五、本科目期末如为借方余额，反映尚未处理完毕的各种资产的净损失；期末如为贷方余额，反映尚未处理完毕的各种资产净溢余。年末，经批准处理后，本科目一般应无余额。

（二）负债类

2001 短期借款

一、本科目核算事业单位经批准向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年内（含 1 年）的各种借款。

二、本科目应当按照债权人和借款种类进行明细核算。

三、短期借款的主要账务处理如下：

（一）借入各种短期借款时，按照实际借入的金额，借记“银行

存款”科目，贷记本科目。

（二）银行承兑汇票到期，本单位无力支付票款的，按照应付票据的账面余额，借记“应付票据”科目，贷记本科目。

（三）归还短期借款时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位尚未偿还的短期借款本金。

2101　应交增值税

一、本科目核算单位按照税法规定计算应交纳的增值税。

二、属于增值税一般纳税人的单位，应当在本科目下设置“应交税金”、“未交税金”、“预交税金”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”等明细科目。

（一）“应交税金”明细账内应当设置“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“销项税额”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等专栏。其中：

1.“进项税额”专栏，记录单位购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额；

2.“已交税金”专栏，记录单位当月已交纳的应交增值税额；

3.“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏，分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税额；

4.“减免税款”专栏，记录单位按照现行增值税制度规定准予减

免的增值税额；

5.“销项税额”专栏，记录单位销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额；

6.“进项税额转出”专栏，记录单位购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按照规定转出的进项税额。

（二）“未交税金”明细科目，核算单位月度终了从“应交税金”或“预交税金”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

（三）“预交税金”明细科目，核算单位转让不动产、提供不动产经营租赁服务等，以及其他按照现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

（四）“待抵扣进项税额”明细科目，核算单位已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

（五）“待认证进项税额”明细科目，核算单位由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括：一般纳税人已取得增值税扣税凭证并按规定准予从销项税额中抵扣，但尚未经税务机关认证的进项税额；一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

（六）“待转销项税额”明细科目，核算单位销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税

额。

（七）“简易计税”明细科目，核算单位采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

（八）“转让金融商品应交增值税”明细科目，核算单位转让金融商品发生的增值税额。

（九）“代扣代交增值税”明细科目，核算单位购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

属于增值税小规模纳税人的单位只需在本科目下设置“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”明细科目。

三、应交增值税的主要账务处理如下：

（一）单位[1]取得资产或接受劳务等业务

1.采购等业务进项税额允许抵扣

单位购买用于增值税应税项目的资产或服务等时，按照应计入相关成本费用或资产的金额，借记“业务活动费用”、“在途物品”、“库存物品”、“工程物资”、“在建工程”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照当月已认证的可抵扣增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额），按照当月未认证的可抵扣增值税额，借记本科目（待认证进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。发生退货的，如原增值税专用发票已做认证，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录；如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

[1] 如不特别说明，本部分内容中的“单位”指增值税一般纳税人。

小规模纳税人购买资产或服务等时不能抵扣增值税，发生的增值税计入资产成本或相关成本费用。

2.采购等业务进项税额不得抵扣

单位购进资产或服务等，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应按照增值税发票注明的金额，借记相关成本费用或资产科目，按照待认证的增值税进项税额，借记本科目（待认证进项税额），按照实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”、“零余额账户用款额度”等科目。经税务机关认证为不可抵扣进项税时，借记本科目（应交税金——进项税额）科目，贷记本科目（待认证进项税额），同时，将进项税额转出，借记相关成本费用科目，贷记本科目（应交税金——进项税额转出）。

3.购进不动产或不动产在建工程按照规定进项税额分年抵扣

单位取得应税项目为不动产或者不动产在建工程，其进项税额按照现行增值税制度规定自取得之日起分 2 年从销项税额中抵扣的，应当按照取得成本，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按照当期可抵扣的增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额），按照以后期间可抵扣的增值税额，借记本科目（待抵扣进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，按照允许抵扣的金额，借记本科目（应交税金——进项税额），贷记本科目（待抵扣进项税额）。

4.进项税额抵扣情况发生改变

单位因发生非正常损失或改变用途等，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，但按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，借记“待处理财产损益”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目（应交税金——进项税额转出）、本科目（待抵扣进项税额）或本科目（待认证进项税额）；原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的，应按照允许抵扣的进项税额，借记本科目（应交税金——进项税额），贷记“固定资产”、“无形资产”等科目。固定资产、无形资产等经上述调整后，应按照调整后的账面价值在剩余尚可使用年限内计提折旧或摊销。

单位购进时已全额计入进项税额的货物或服务等转用于不动产在建工程的，对于结转以后期间的进项税额，应借记本科目（待抵扣进项税额），贷记本科目（应交税金——进项税额转出）。

5.购买方作为扣缴义务人

按照现行增值税制度规定，境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务或资产时，按照应计入相关成本费用或资产的金额，借记“业务活动费用”、“在途物品”、“库存物品”、“工程物资”、“在建工程”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照可抵扣的增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额）[小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目]，按照应付或实际支付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，按照应代扣代缴的增值税额，贷记

本科目（代扣代交增值税）。实际缴纳代扣代缴增值税时，按照代扣代缴的增值税额，借记本科目（代扣代交增值税），贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（二）单位销售资产或提供服务等业务

1.销售资产或提供服务业务

单位销售货物或提供服务，应当按照应收或已收的金额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按照确认的收入金额，贷记“经营收入”、“事业收入”等科目，按照现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）[小规模纳税人应贷记本科目]。发生销售退回的，应根据按照规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

按照本制度及相关政府会计准则确认收入的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入本科目（待转销项税额），待实际发生纳税义务时再转入本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）。

按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照本制度及相关政府会计准则确认收入的时点的，应按照应纳增值税额，借记“应收账款”科目，贷记本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）。

2.金融商品转让按照规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

金融商品实际转让月末，如产生转让收益，则按照应纳税额，借记“投资收益”科目，贷记本科目（转让金融商品应交增值税）；如产

生转让损失，则按照可结转下月抵扣税额，借记本科目（转让金融商品应交增值税），贷记“投资收益”科目。交纳增值税时，应借记本科目（转让金融商品应交增值税），贷记“银行存款”等科目。年末，本科目（转让金融商品应交增值税）如有借方余额，则借记“投资收益”科目，贷记本科目（转让金融商品应交增值税）。

（三）月末转出多交增值税和未交增值税

月度终了，单位应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交税金”明细科目转入“未交税金”明细科目。对于当月应交未交的增值税，借记本科目（应交税金——转出未交增值税），贷记本科目（未交税金）；对于当月多交的增值税，借记本科目（未交税金），贷记本科目（应交税金——转出多交增值税）。

（四）交纳增值税

1.交纳当月应交增值税

单位交纳当月应交的增值税，借记本科目（应交税金——已交税金）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“银行存款”等科目。

2.交纳以前期间未交增值税

单位交纳以前期间未交的增值税，借记本科目（未交税金）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“银行存款”等科目。

3.预交增值税

单位预交增值税时，借记本科目（预交税金），贷记“银行存款”等科目。月末，单位应将“预交税金”明细科目余额转入“未交税金”明细科目，借记本科目（未交税金），贷记本科目（预交税金）。

4.减免增值税

对于当期直接减免的增值税，借记本科目（应交税金——减免税款），贷记“业务活动费用”、“经营费用”等科目。

按照现行增值税制度规定，单位初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按照规定抵减的增值税应纳税额，借记本科目（应交税金——减免税款）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“业务活动费用”、“经营费用”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应交未交的增值税；期末如为借方余额，反映单位尚未抵扣或多交的增值税。

2102　其他应交税费

一、本科目核算单位按照税法等规定计算应交纳的除增值税以外的各种税费，包括城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税和企业所得税等。

单位代扣代缴的个人所得税，也通过本科目核算。

单位应交纳的印花税不需要预提应交税费，直接通过“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照应交纳的税费种类进行明细核算。

三、其他应交税费的主要账务处理如下：

（一）发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等纳税义务的，按照税法规定计算的应缴税费金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营

费用”等科目，贷记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交地方教育费附加、应交车船税、应交房产税、应交城镇土地使用税等）。

（二）按照税法规定计算应代扣代缴职工（含长期聘用人员）的个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记本科目（应交个人所得税）。

按照税法规定计算应代扣代缴支付给职工（含长期聘用人员）以外人员劳务费的个人所得税，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记本科目（应交个人所得税）。

（三）发生企业所得税纳税义务的，按照税法规定计算的应交所得税额，借记“所得税费用”科目，贷记本科目（单位应交所得税）。

（四）单位实际交纳上述各种税费时，借记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交地方教育费附加、应交车船税、应交房产税、应交城镇土地使用税、应交个人所得税、单位应交所得税等），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应交未交的除增值税以外的税费金额；期末如为借方余额，反映单位多交纳的除增值税以外的税费金额。

2103　应缴财政款

一、本科目核算单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款项。

单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费，通过“应交增值税”、“其他应交税费”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照应缴财政款项的类别进行明细核算。

三、应缴财政款的主要账务处理如下：

（一）单位取得或应收按照规定应缴财政的款项时，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记本科目。

（二）单位处置资产取得的应上缴财政的处置净收入的账务处理，参见“待处理财产损溢”等科目。

（三）单位上缴应缴财政的款项时，按照实际上缴的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应当上缴财政但尚未缴纳的款项。年终清缴后，本科目一般应无余额。

2201　应付职工薪酬

一、本科目核算单位按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。

二、本科目应当根据国家有关规定按照“基本工资”（含离退休费）、“国家统一规定的津贴补贴”、“规范津贴补贴（绩效工资）”、“改革性补贴”、“社会保险费”、“住房公积金”、“其他个人收入”等进行明细核算。 其中，“社会保险费”、“住房公积金”明细科目核算内容包括单位从职工工资中代扣代缴的社会保险费、住房公

积金，以及单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金。

三、应付职工薪酬的主要账务处理如下：

（一）计算确认当期应付职工薪酬（含单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金）

1.计提从事专业及其辅助活动人员的职工薪酬，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”科目，贷记本科目。

2.计提应由在建工程、加工物品、自行研发无形资产负担的职工薪酬，借记“在建工程”、“加工物品”、“研发支出”等科目，贷记本科目。

3.计提从事专业及其辅助活动之外的经营活动人员的职工薪酬，借记“经营费用”科目，贷记本科目。

4.因解除与职工的劳动关系而给予的补偿，借记“单位管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）向职工支付工资、津贴补贴等薪酬时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）按照税法规定代扣职工个人所得税时，借记本科目（基本工资），贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目。

从应付职工薪酬中代扣为职工垫付的水电费、房租等费用时，按照实际扣除的金额，借记本科目（基本工资），贷记“其他应收款”等科目。

从应付职工薪酬中代扣社会保险费和住房公积金，按照代扣的金额，借记本科目（基本工资），贷记本科目（社会保险费、住房公积金）。

（四）按照国家有关规定缴纳职工社会保险费和住房公积金时，按照实际支付的金额，借记本科目（社会保险费、住房公积金），贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（五）从应付职工薪酬中支付的其他款项，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应付未付的职工薪酬。

2301　应付票据

一、本科目核算事业单位因购买材料、物资等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。

三、应付票据的主要账务处理如下：

（一）开出、承兑商业汇票时，借记“库存物品”、“固定资产”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记本科目。

（二）支付银行承兑汇票的手续费时，借记“业务活动费用”、“经营费用”等科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（三）商业汇票到期时，应当分别以下情况处理：

1.收到银行支付到期票据的付款通知时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

2.银行承兑汇票到期，单位无力支付票款的，按照应付票据账面余额，借记本科目，贷记“短期借款”科目。

3.商业承兑汇票到期，单位无力支付票款的，按照应付票据账面余额，借记本科目，贷记“应付账款”科目。

四、单位应当设置“应付票据备查簿”，详细登记每一应付票据的种类、号数、出票日期、到期日、票面金额、交易合同号、收款人姓名或单位名称，以及付款日期和金额等。

应付票据到期结清票款后，应当在备查簿内逐笔注销。

五、本科目期末贷方余额，反映事业单位开出、承兑的尚未到期的应付票据金额。

2302　应付账款

一、本科目核算单位因购买物资、接受服务、开展工程建设等而应付的偿还期限在1年以内（含1年）的款项。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。对于建设项目，还应设置“应付器材款”、“应付工程款”等明细科目，并按照具体项目进行明细核算。

三、应付账款的主要账务处理如下：

（一）收到所购材料、物资、设备或服务以及确认完成工程进度但尚未付款时，根据发票及账单等有关凭证，按照应付未付款项的金额，借记“库存物品”、“固定资产”、“在建工程”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）偿付应付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷

记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）开出、承兑商业汇票抵付应付账款时，借记本科目，贷记“应付票据”科目。

（四）无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的应付账款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的应付账款金额。

2303　应付政府补贴款

一、本科目核算负责发放政府补贴的行政单位，按照规定应当支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款。

二、本科目应当按照应支付的政府补贴种类进行明细核算。单位还应当根据需要按照补贴接受者进行明细核算，或者建立备查簿对补贴接受者予以登记。

三、应付政府补贴款的主要账务处理如下：

（一）发生应付政府补贴时，按照依规定计算确定的应付政府补贴金额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）支付应付政府补贴款时，按照支付金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映行政单位应付未付的政府补贴金额。

2304　应付利息

一、本科目核算事业单位按照合同约定应支付的借款利息，包括短期借款、分期付息到期还本的长期借款等应支付的利息。

二、本科目应当按照债权人等进行明细核算。

三、应付利息的主要账务处理如下：

（一）为建造固定资产、公共基础设施等借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“在建工程”科目，贷记本科目；不属于建设期间发生的，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（二）对于其他借款，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（三）实际支付应付利息时，按照支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位应付未付的利息金额。

2305　预收账款

一、本科目核算事业单位预先收取但尚未结算的款项。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。

三、预收账款的主要账务处理如下：

（一）从付款方预收款项时，按照实际预收的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）确认有关收入时，按照预收账款账面余额，借记本科目，按照应确认的收入金额，贷记“事业收入”、“经营收入”等科目，按照付款方补付或退回付款方的金额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）无法偿付或债权人豁免偿还的预收账款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的预收账款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位预收但尚未结算的款项金额。

2307　其他应付款

一、本科目核算单位除应交增值税、其他应交税费、应缴财政款、应付职工薪酬、应付票据、应付账款、应付政府补贴款、应付利息、预收账款以外，其他各项偿还期限在 1 年内（含 1 年）的应付及暂收款项，如收取的押金、存入保证金、已经报销但尚未偿还银行的本单位公务卡欠款等。

同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，以及采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，也通过本科目核算。

二、本科目应当按照其他应付款的类别以及债权人等进行明细核算。

三、其他应付款的主要账务处理如下：

（一）发生其他应付及暂收款项时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。支付（或退回）其他应付及暂收款项时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。将暂收款项转为收入时，借记本科目，贷记“事业收入”等科目。

（二）收到同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；待到下一预算期或批准纳入预算时，借记本科目，贷记“财政拨款收入”科目。

采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目；向下属单位转拨财政拨款时，按照转拨的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（三）本单位公务卡持卡人报销时，按照审核报销的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记本科目；偿还公务卡欠款时，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”等科目。

（四）涉及质保金形成其他应付款的，相关账务处理参见“固定资产”科目。

（五）无法偿付或债权人豁免偿还的其他应付款项，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的其他应付款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的其他应付款金额。

2401　预提费用

一、本科目核算单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用，如预提租金费用等。

事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，也通过本科目核算。

事业单位计提的借款利息费用，通过“应付利息”、“长期借款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照预提费用的种类进行明细核算。对于提取的项目间接费用或管理费，应当在本科目下设置“项目间接费用或管理费”明细科目，并按项目进行明细核算。

三、预提费用的主要账务处理如下：

（一）项目间接费用或管理费

按规定从科研项目收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取的金额，借记“单位管理费用”科目，贷记本科目（项目间接费用或管理费）。

实际使用计提的项目间接费用或管理费时，按照实际支付的金额，借本科目（项目间接费用或管理费），贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

（二）其他预提费用

按期预提租金等费用时，按照预提的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目，贷记本科目。

实际支付款项时，按照支付金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位已预提但尚未支付的各项费用。

2501　长期借款

一、本科目核算事业单位经批准向银行或其他金融机构等借入的期限超过 1 年(不含 1 年)的各种借款本息。

二、本科目应当设置“本金”和“应计利息”明细科目，并按照贷款单位和贷款种类进行明细核算。对于建设项目借款，还应按照具体项目进行明细核算。

三、长期借款的主要账务处理如下：

（一）借入各项长期借款时，按照实际借入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（本金）。

（二）为建造固定资产、公共基础设施等应支付的专门借款利息，按期计提利息时，分别以下情况处理：

1.属于工程项目建设期间发生的利息，计入工程成本，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“在建工程”科目，贷记“应付利息”科目。

2.属于工程项目完工交付使用后发生的利息，计入当期费用，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”科目。

（三）按期计提其他长期借款的利息时，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”科目[分期付息、到期还本借款的利息]或本科目（应计利息）[到期一次还本付息

借款的利息]。

（四）到期归还长期借款本金、利息时，借记本科目（本金、应计利息），贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位尚未偿还的长期借款本息金额。

2502 长期应付款

一、本科目核算单位发生的偿还期限超过 1 年（不含 1 年）的应付款项，如以融资租赁方式取得固定资产应付的租赁费等。

二、本科目应当按照长期应付款的类别以及债权人进行明细核算。

三、长期应付款的主要账务处理如下：

（一）发生长期应付款时，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）支付长期应付款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）无法偿付或债权人豁免偿还的长期应付款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的长期应付款应在备查簿中保留登记。

（四）涉及质保金形成长期应付款的，相关账务处理参见“固定资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的长期应付款金额。

2601　预计负债

一、本科目核算单位对因或有事项所产生的现时义务而确认的负债，如对未决诉讼等确认的负债。

二、本科目应当按照预计负债的项目进行明细核算。

三、预计负债的主要账务处理如下：

（一）确认预计负债时，按照预计的金额，借记“业务活动费用”、“经营费用”、“其他费用”等科目，贷记本科目。

（二）实际偿付预计负债时，按照偿付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（三）根据确凿证据需要对已确认的预计负债账面余额进行调整的，按照调整增加的金额，借记有关科目，贷记本科目；按照调整减少的金额，借记本科目，贷记有关科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位已确认但尚未支付的预计负债金额。

2901　受托代理负债

一、本科目核算单位接受委托取得受托代理资产时形成的负债。

二、本科目的账务处理参见“受托代理资产”、“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、本科目期末贷方余额，反映单位尚未交付或发出受托代理资产形成的受托代理负债金额。

（三）净资产类

3001　累计盈余

一、本科目核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也通过本科目核算。

二、累计盈余的主要账务处理如下：

（一）年末，将“本年盈余分配”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“本年盈余分配”科目，贷记或借记本科目。

（二）年末，将“无偿调拨净资产”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记本科目。

（三）按照规定上缴财政拨款结转结余、缴回非财政拨款结转资金、向其他单位调出财政拨款结转资金时，按照实际上缴、缴回、调出金额，借记本科目，贷记“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时，按照实际调入金额，借记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）将“以前年度盈余调整”科目的余额转入本科目，借记或贷记“以前年度盈余调整”科目，贷记或借记本科目。

（五）按照规定使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产成本金额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照专用基金使用金额，借记

“专用基金”科目，贷记本科目。

三、本科目期末余额，反映单位未分配盈余（或未弥补亏损）的累计数以及截至上年末无偿调拨净资产变动的累计数。

本科目年末余额，反映单位未分配盈余（或未弥补亏损）以及无偿调拨净资产变动的累计数。

3101　专用基金

一、本科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转换基金等。

二、本科目应当按照专用基金的类别进行明细核算。

三、专用基金的主要账务处理如下：

（一）年末，根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记本科目。

（二）根据有关规定从收入中提取专用基金并计入费用的，一般按照预算会计下基于预算收入计算提取的金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记本科目。国家另有规定的，从其规定。

（三）根据有关规定设置的其他专用基金，按照实际收到的基金金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）按照规定使用提取的专用基金时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

使用提取的专用基金购置固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产成本金额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“银

行存款”等科目；同时，按照专用基金使用金额，借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位累计提取或设置的尚未使用的专用基金。

3201　权益法调整

一、本科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

二、本科目应当按照被投资单位进行明细核算。

三、权益法调整的主要账务处理如下：

（一）年末，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动应享有（或应分担）的份额，借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记本科目。

（二）采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而将应享有（或应分担）的份额计入单位净资产的，处置该项投资时，按照原计入净资产的相应部分金额，借记或贷记本科目，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目期末余额，反映事业单位在被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动中累积享有（或分担）的份额。

3301　本期盈余

一、本科目核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额。

二、本期盈余的主要账务处理如下：

（一）期末，将各类收入科目的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入”、“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”科目，贷记本科目；将各类费用科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“所得税费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“其他费用”科目。

（二）年末，完成上述结转后，将本科目余额转入“本年盈余分配”科目，借记或贷记本科目，贷记或借记“本年盈余分配”科目。

三、本科目期末如为贷方余额，反映单位自年初至当期期末累计实现的盈余；如为借方余额，反映单位自年初至当期期末累计发生的亏损。

四、年末结账后，本科目应无余额。

3302　本年盈余分配

一、本科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。

二、本年盈余分配的主要账务处理如下：

（一）年末，将“本期盈余”科目余额转入本科目，借记或贷记“本期盈余”科目，贷记或借记本科目。

（二）年末，根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，借记本科目，

贷记“专用基金”科目。

（三）年末，按照规定完成上述（一）、（二）处理后，将本科目余额转入累计盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

3401　无偿调拨净资产

一、本科目核算单位无偿调入或调出非现金资产所引起的的净资产变动金额。

二、无偿调拨净资产的主要账务处理如下：

（一）按照规定取得无偿调入的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，按照确定的成本，借记“库存物品”、“长期股权投资”、“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”等科目，按照调入过程中发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，按照其差额，贷记本科目。

（二）按照规定经批准无偿调出存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，按照调出资产的账面余额或账面价值，借记本科目，按照固定资产累计折旧、无形资产累计摊销、公共基础设施累计折旧或摊销、保障性住房累计折旧的金额，借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累

计折旧”科目，按照调出资产的账面余额，贷记“库存物品”、“长期股权投资”、“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”等科目；同时，按照调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）年末，将本科目余额转入累计盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

3501　以前年度盈余调整

一、本科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。

二、以前年度盈余调整的主要账务处理如下：

（一）调整增加以前年度收入时，按照调整增加的金额，借记有关科目，贷记本科目。调整减少的，做相反会计分录。

（二）调整增加以前年度费用时，按照调整增加的金额，借记本科目，贷记有关科目。调整减少的，做相反会计分录。

（三）盘盈的各种非流动资产，报经批准后处理时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

（四）经上述调整后，应将本科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“累计盈余”科目，贷记或借记本科目。

三、本科目结转后应无余额。

（四）收入类

4001　财政拨款收入

一、本科目核算单位从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，以及采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，通过“其他应付款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目可按照一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等拨款种类进行明细核算。

三、财政拨款收入的主要账务处理如下：

（一）财政直接支付方式下，根据收到的“财政直接支付入账通知书”及相关原始凭证，按照通知书中的直接支付入账金额，借记“库存物品”、“固定资产”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支付数的差额，借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记本科目。

（二）财政授权支付方式下，根据收到的“财政授权支付额度到账通知书”，按照通知书中的授权支付额度，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

年末，本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记本科目。

（三）其他方式下收到财政拨款收入时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）因差错更正或购货退回等发生国库直接支付款项退回的，属于以前年度支付的款项，按照退回金额，借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记“以前年度盈余调整”、“库存物品”等科目；属于本年度支付的款项，按照退回金额，借记本科目，贷记“业务活动费用”、“库存物品”等科目。

（五）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4101　事业收入

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

二、本科目应当按照事业收入的类别、来源等进行明细核算。

对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当在本科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

三、事业收入的主要账务处理如下：

（一）采用财政专户返还方式管理的事业收入

1.实现应上缴财政专户的事业收入时，按照实际收到或应收的金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

2.向财政专户上缴款项时，按照实际上缴的款项金额，借记“应

缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.收到从财政专户返还的事业收入时，按照实际收到的返还金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）采用预收款方式确认的事业收入

1.实际收到预收款项时，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目。

2.以合同完成进度确认事业收入时，按照基于合同完成进度计算的金额，借记“预收账款”科目，贷记本科目。

（三）采用应收款方式确认的事业收入

1.根据合同完成进度计算本期应收的款项，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

2.实际收到款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目。

（四）其他方式下确认的事业收入，按照实际收到的金额，借记“银行存款”、“库存现金”等科目，贷记本科目。

上述（二）至（四）中涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（五）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4201 上级补助收入

一、本科目核算事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政拨

款收入。

二、本科目应当按照发放补助单位、补助项目等进行明细核算。

三、上级补助收入的主要账务处理如下：

（一）确认上级补助收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

实际收到应收的上级补助款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4301　附属单位上缴收入

一、本科目核算事业单位取得的附属独立核算单位按照有关规定上缴的收入。

二、本科目应当按照附属单位、缴款项目等进行明细核算。

三、附属单位上缴收入的主要账务处理如下：

（一）确认附属单位上缴收入时，按照应收或收到的金额，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

实际收到应收附属单位上缴款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4401　经营收入

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目和收入来源等进行明细核算。

三、经营收入应当在提供服务或发出存货，同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时，按照实际收到或应收的金额予以确认。

四、经营收入的主要账务处理如下：

（一）实现经营收入时，按照确定的收入金额，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4601　非同级财政拨款收入

一、本科目核算单位从非同级政府财政部门取得的经费拨款，包括从同级政府其他部门取得的横向转拨财政款、从上级或下级政府财政部门取得的经费拨款等。

事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照本级横向转拨财政款和非本级财政拨款进行明细核算，并按照收入来源进行明细核算。

三、非同级财政拨款收入的主要账务处理如下：

（一）确认非同级财政拨款收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4602　投资收益

一、本科目核算事业单位股权投资和债券投资所实现的收益或发生的损失。

二、本科目应当按照投资的种类等进行明细核算。

三、投资收益的主要账务处理如下：

（一）收到短期投资持有期间的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“投资收益”科目。

（二）出售或到期收回短期债券本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照出售或收回短期投资的成本，贷记“短期投资”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）持有的分期付息、一次还本的长期债券投资，按期确认利息收入时，按照计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，贷记本科目；持有的到期一次还本付息的债券投资，按期确认利息收

入时，按照计算确定的应收未收利息，借记“长期债券投资——应计利息”科目，贷记本科目。

（四）出售长期债券投资或到期收回长期债券投资本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按照债券初始投资成本和已计未收利息金额，贷记“长期债券投资——成本、应计利息”科目[到期一次还本付息债券]或“长期债券投资”、“应收利息”科目[分期付息债券]，按照其差额，贷记或借记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（五）采用成本法核算的长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，按照宣告分派的现金股利或利润中属于单位应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

采用权益法核算的长期股权投资持有期间，按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，借记或贷记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记或借记本科目；被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，单位在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记本科目。

（六）按照规定处置长期股权投资时有关投资收益的账务处理，参见“长期股权投资”科目。

（七）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4603　捐赠收入

一、本科目核算单位接受其他单位或者个人捐赠取得的收入。

二、本科目应当按照捐赠资产的用途和捐赠单位等进行明细核算。

三、捐赠收入的主要账务处理如下：

（一）接受捐赠的货币资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”、“库存现金”等科目，贷记本科目。

（二）接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产，按照确定的成本，借记“库存物品”、“固定资产”等科目，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记本科目。

（三）接受捐赠的资产按照名义金额入账的，按照名义金额，借记“库存物品”、“固定资产”等科目，贷记本科目；同时，按照发生的相关税费、运输费等，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4604　利息收入

一、本科目核算单位取得的银行存款利息收入。

二、利息收入的主要账务处理如下：

（一）取得银行存款利息时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，

贷记“本期盈余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4605　租金收入

一、本科目核算单位经批准利用国有资产出租取得并按照规定纳入本单位预算管理的租金收入。

二、本科目应当按照出租国有资产类别和收入来源等进行明细核算。

三、租金收入的主要账务处理如下：

（一）国有资产出租收入，应当在租赁期内各个期间按照直线法予以确认。

1.采用预收租金方式的，预收租金时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；分期确认租金收入时，按照各期租金金额，借记“预收账款”科目，贷记本科目。

2.采用后付租金方式的，每期确认租金收入时，按照各期租金金额，借记“应收账款”科目，贷记本科目；收到租金时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目。

3.采用分期收取租金方式的，每期收取租金时，按照租金金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4609　其他收入

一、本科目核算单位取得的除财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入以外的各项收入，包括现金盘盈收入、按照规定纳入单位预算管理的科技成果转化收入、行政单位收回已核销的其他应收款、无法偿付的应付及预收款项、置换换出资产评估增值等。

二、本科目应当按照其他收入的类别、来源等进行明细核算。

三、其他收入的主要账务处理如下：

（一）现金盘盈收入

每日现金账款核对中发现的现金溢余，属于无法查明原因的部分，报经批准后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

（二）科技成果转化收入

单位科技成果转化所取得的收入，按照规定留归本单位的，按照所取得收入扣除相关费用之后的净收益，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）收回已核销的其他应收款

行政单位已核销的其他应收款在以后期间收回的，按照实际收回的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）无法偿付的应付及预收款项

无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款、预收账款、其他应付款及长期应付款，借记“应付账款”、“预收账款”、“其他应付款”、

“长期应付款”等科目，贷记本科目。

（五）置换换出资产评估增值

资产置换过程中，换出资产评估增值的，按照评估价值高于资产账面价值或账面余额的金额，借记有关科目，贷记本科目。具体账务处理参见“库存物品”等科目。

以未入账的无形资产取得的长期股权投资，按照评估价值加相关税费作为投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”、“其他应交税费”等科目，按其差额，贷记本科目。

（六）确认（一）至（五）以外的其他收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”、“银行存款”、“库存现金”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（七）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

（五）费用类

5001　业务活动费用

一、本科目核算单位为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。

二、本科目应当按照项目、服务或者业务类别、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要，本科目下还可按照“工资福利费用”、“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助费用”、“对企业补助费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”、“公共基础设施折旧（摊销）费”、“保障性住房折旧费”、“计提专用基金”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入业务活动或采用一定方法计算后计入业务活动的费用。

三、业务活动费用的主要账务处理如下：

（一）为履职或开展业务活动人员计提的薪酬，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）为履职或开展业务活动发生的外部人员劳务费，按照计算确定的金额，借记本科目，按照代扣代缴个人所得税的金额，贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目，按照扣税后应付或实际支付的金额，贷记“其他应付款”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）为履职或开展业务活动领用库存物品，以及动用发出相关政府储备物资，按照领用库存物品或发出相关政府储备物资的账面余额，借记本科目，贷记“库存物品”、“政府储备物资”科目。

（四）为履职或开展业务活动所使用的固定资产、无形资产以及为所控制的公共基础设施、保障性住房计提的折旧、摊销，按照计提金额，借记本科目，贷记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目。

（五）为履职或开展业务活动发生的城市维护建设税、教育费附

加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等，按照计算确定应交纳的金额，借记本科目，贷记“其他应交税费”等科目。

（六）为履职或开展业务活动发生其他各项费用时，按照费用确认金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”、“其他应收款”等科目。

（七）按照规定从收入中提取专用基金并计入费用的，一般按照预算会计下基于预算收入计算提取的金额，借记本科目，贷记“专用基金”科目。国家另有规定的，从其规定。

（八）发生当年购货退回等业务，对于已计入本年业务活动费用的，按照收回或应收的金额，借记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（九）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5101　单位管理费用

一、本科目核算事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，包括单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

二、本科目应当按照项目、费用类别、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要，本科目下还可按照“工资福利费用”、

“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入单位管理活动或采用一定方法计算后计入单位管理活动的费用。

三、单位管理费用的主要账务处理如下：

（一）为管理活动人员计提的薪酬，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）为开展管理活动发生的外部人员劳务费，按照计算确定的费用金额，借记本科目，按照代扣代缴个人所得税的金额，贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目，按照扣税后应付或实际支付的金额，贷记“其他应付款”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（三）开展管理活动内部领用库存物品，按照领用物品实际成本，借记本科目，贷记“库存物品”科目。

（四）为管理活动所使用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销，按照应提折旧、摊销额，借记本科目，贷记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”科目。

（五）为开展管理活动发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等，按照计算确定应交纳的金额，借记本科目，贷记“其他应交税费”等科目。

（六）为开展管理活动发生的其他各项费用，按照费用确认金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“其他应付款”、“其他应收款”等科目。

（七）发生当年购货退回等业务，对于已计入本年单位管理费用

的，按照收回或应收的金额，借记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（八）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5201　经营费用

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的各项费用。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要，本科目下还可按照“工资福利费用”、“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助费用”、“固定资产折旧费”、“无形资产摊销费”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入单位经营活动或采用一定方法计算后计入单位经营活动的费用。

三、经营费用的主要账务处理如下：

（一）为经营活动人员计提的薪酬，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）开展经营活动领用或发出库存物品，按照物品实际成本，借记本科目，贷记“库存物品”科目。

（三）为经营活动所使用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销，按照应提折旧、摊销额，借记本科目，贷记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”科目。

（四）开展经营活动发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等，按照计算确定应交纳的金额，借记本科目，贷记“其他应交税费”等科目。

（五）发生与经营活动相关的其他各项费用时，按照费用确认金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”、“其他应收款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（六）发生当年购货退回等业务，对于已计入本年经营费用的，按照收回或应收的金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（七）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5301　资产处置费用

一、本科目核算单位经批准处置资产时发生的费用，包括转销的被处置资产价值，以及在处置过程中发生的相关费用或者处置收入小于相关费用形成的净支出。资产处置的形式按照规定包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

单位在资产清查中查明的资产盘亏、毁损以及资产报废等，应当先通过“待处理财产损溢”科目进行核算，再将处理资产价值和处理净支出计入本科目。

短期投资、长期股权投资、长期债券投资的处置，按照相关资产科目的规定进行账务处理。

二、本科目应当按照处置资产的类别、资产处置的形式等进行明细核算。

三、资产处置费用的主要账务处理如下：

（一）不通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置

1.按照规定报经批准处置资产时，按照处置资产的账面价值，借记本科目[处置固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房的，还应借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目]，按照处置资产的账面余额，贷记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”、“其他应收款”、“在建工程”等科目。

2.处置资产过程中仅发生相关费用的，按照实际发生金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

3.处置资产过程中取得收入的，按照取得的价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照处置资产过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目，按照其差额，借记本科目或贷记“应缴财政款”等科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置

1.单位账款核对中发现的现金短缺，属于无法查明原因的，报经批准核销时，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2.单位资产清查过程中盘亏或者毁损、报废的存货、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，报经批准处理时，按照处理资产价值，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目。处理收支结清时，处理过程中所取得收入小于所发生相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——处理净收入”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5401　上缴上级费用

一、本科目核算事业单位按照财政部门和主管部门的规定上缴上级单位款项发生的费用。

二、本科目应当按照收缴款项单位、缴款项目等进行明细核算。

三、上缴上级费用的主要账务处理如下：

（一）单位发生上缴上级支出的，按照实际上缴的金额或者按照规定计算出应当上缴上级单位的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5501　对附属单位补助费用

一、本科目核算事业单位用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的费用。

二、本科目应当按照接受补助单位、补助项目等进行明细核算。

三、对附属单位补助费用的主要账务处理如下：

（一）单位发生对附属单位补助支出的，按照实际补助的金额或者按照规定计算出应当对附属单位补助的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5801　所得税费用

一、本科目核算有企业所得税缴纳义务的事业单位按规定缴纳企业所得税所形成的费用。

二、所得税费用的主要账务处理如下：

（一）发生企业所得税纳税义务的，按照税法规定计算的应交税金数额，借记本科目，贷记“其他应交税费——单位应交所得税”科目。

实际缴纳时，按照缴纳金额，借记“其他应交税费——单位应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

三、年末结转后，本科目应无余额。

5901　其他费用

一、本科目核算单位发生的除业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、附属单位补助费用、所得税费用以外的各项费用，包括利息费用、坏账损失、罚没支出、现金资产捐赠支出以及相关税费、运输费等。

二、本科目应当按照其他费用的类别等进行明细核算。

单位发生的利息费用较多的，可以单独设置“5701 利息费用”科目。

三、其他费用的主要账务处理如下：

（一）利息费用

按期计算确认借款利息费用时，按照计算确定的金额，借记“在建工程”科目或本科目，贷记“应付利息”、“长期借款——应计利息”科目。

（二）坏账损失

年末，事业单位按照规定对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款计提坏账准备时，按照计提金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；冲减多提的坏账准备时，按照冲减金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。

（三）罚没支出

单位发生罚没支出的，按照实际缴纳或应当缴纳的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“库存现金”、“其他应付款”等科目。

（四）现金资产捐赠

单位对外捐赠现金资产的，按照实际捐赠的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

（五）其他相关费用

单位接受捐赠（或无偿调入）以名义金额计量的存货、固定资产、无形资产，以及成本无法可靠取得的公共基础设施、文物文化资产等发生的相关税费、运输费等，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“库存现金”等科目。

单位发生的与受托代理资产相关的税费、运输费、保管费等，按照实际支付或应付的金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“库存现金”、“其他应付款”等科目。

（六）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

二、预算会计科目

（一）预算收入类

6001　财政拨款预算收入

一、本科目核算单位从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

二、本科目应当设置“基本支出”和“项目支出”两个明细科目，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；同时，在“基本支出”明细科目下按照“人员经费”和

“日常公用经费”进行明细核算，在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的单位，还应当按照财政拨款的种类进行明细核算。

三、财政拨款预算收入的主要账务处理如下：

（一）财政直接支付方式下，单位根据收到的“财政直接支付入账通知书”及相关原始凭证，按照通知书中的直接支付金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记本科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记本科目。

（二）财政授权支付方式下，单位根据收到的“财政授权支付额度到账通知书”，按照通知书中的授权支付额度，借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

年末，单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，按照两者差额，借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记本科目。

（三）其他方式下，单位按照本期预算收到财政拨款预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

单位收到下期预算的财政预拨款，应当在下个预算期，按照预收的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）因差错更正、购货退回等发生国库直接支付款项退回的，

属于本年度支付的款项，按照退回金额，借记本科目，贷记“行政支出”、“事业支出”等科目。

（五）年末，将本科目本年发生额转入财政拨款结转，借记本科目，贷记“财政拨款结转——本年收支结转”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6101　事业预算收入

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动取得的现金流入。

事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，也通过本科目核算。

二、本科目应当按照事业预算收入类别、项目、来源、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”项级科目等进行明细核算。对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当在本科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行明细核算；事业预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、事业预算收入的主要账务处理如下：

（一）采用财政专户返还方式管理的事业预算收入，收到从财政专户返还的事业预算收入时，按照实际收到的返还金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）收到其他事业预算收入时，按照实际收到的款项金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（三）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政

拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6201　上级补助预算收入

一、本科目核算事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政补助现金流入。

二、本科目应当按照发放补助单位、补助项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。上级补助预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、上级补助预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到上级补助预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6301　附属单位上缴预算收入

一、本科目核算事业单位取得附属独立核算单位根据有关规定上缴的现金流入。

二、本科目应当按照附属单位、缴款项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。附属单位上缴预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、附属单位上缴预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到附属单位缴来款项时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6401　经营预算收入

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的现金流入。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。

三、经营预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到经营预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入经营结余，借记本科目，贷记“经营结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6501　债务预算收入

一、本科目核算事业单位按照规定从银行和其他金融机构等借入的、纳入部门预算管理的、不以财政资金作为偿还来源的债务本金。

二、本科目应当按照贷款单位、贷款种类、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。债务预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、债务预算收入的主要账务处理如下：

（一）借入各项短期或长期借款时，按照实际借入的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6601　非同级财政拨款预算收入

一、本科目核算单位从非同级政府财政部门取得的财政拨款，包括本级横向转拨财政款和非本级财政拨款。

对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当通过“事业预算收入——非同级财政拨款”科目进行核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照非同级财政拨款预算收入的类别、来源、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。非同级财政拨款预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、非同级财政拨款预算收入的主要账务处理如下：

（一）取得非同级财政拨款预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6602　投资预算收益

一、本科目核算事业单位取得的按照规定纳入部门预算管理的属于投资收益性质的现金流入，包括股权投资收益、出售或收回债券投资所取得的收益和债券投资利息收入。

二、本科目应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。

三、投资预算收益的主要账务处理如下：

（一）出售或到期收回本年度取得的短期、长期债券，按照实际取得的价款或实际收到的本息金额，借记“资金结存——货币资金”科目，按照取得债券时“投资支出”科目的发生额，贷记“投资支出”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。

出售或到期收回以前年度取得的短期、长期债券，按照实际取得的价款或实际收到的本息金额，借记“资金结存——货币资金”科目，按照取得债券时“投资支出”科目的发生额，贷记“其他结余”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。

出售、转让以货币资金取得的长期股权投资的，其账务处理参照出售或到期收回债券投资。

（二）持有的短期投资以及分期付息、一次还本的长期债券投资收到利息时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（三）持有长期股权投资取得被投资单位分派的现金股利或利润时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）出售、转让以非货币性资产取得的长期股权投资时，按照实际取得的价款扣减支付的相关费用和应缴财政款后的余额（按照规定纳入单位预算管理的），借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（五）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记或贷记本科目，贷记或借记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

6609　其他预算收入

一、本科目核算单位除财政拨款预算收入、事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、经营预算收入、债务预算收入、非同级财政拨款预算收入、投资预算收益之外的纳入部门预算管理的现金流入，包括捐赠预算收入、利息预算收入、租金预算收入、现金盘盈收入等。

二、本科目应当按照其他收入类别、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。其他预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

单位发生的捐赠预算收入、利息预算收入、租金预算收入金额较大或业务较多的，可单独设置“6603 捐赠预算收入”、“6604 利息预算收入”、“6605 租金预算收入”等科目。

三、其他预算收入的主要账务处理如下：

（一）接受捐赠现金资产、收到银行存款利息、收到资产承租人支付的租金时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）每日现金账款核对中如发现现金溢余，按照溢余的现金金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。经核实，属于应支付给有关个人和单位的部分，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）收到其他预算收入时，按照收到的金额，借记“资金结存

——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

（二）预算支出类

7101　行政支出

一、本科目核算行政单位履行其职责实际发生的各项现金流出。

二、本科目应当分别按照“财政拨款支出”、“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的行政单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结

账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

三、行政支出的主要账务处理如下：

（一）支付单位职工薪酬

向单位职工个人支付薪酬时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金等时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（二）支付外部人员劳务费

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（三）为购买存货、固定资产、无形资产等以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（四）发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不做预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）发生其他各项支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（六）因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下其他资金支出明细科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7201　事业支出

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实际发生的各项现金流出。

二、单位发生教育、科研、医疗、行政管理、后勤保障等活动的，可在本科目下设置相应的明细科目进行核算，或单设“7201 教育支出”、“7202 科研支出”、“7203 医疗支出”、“7204 行政管理支出”、“7205 后勤保障支出”等一级会计科目进行核算。

三、本科目应当分别按照“财政拨款支出”、“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当

按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的事业单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行明细核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

四、事业支出的主要账务处理如下：

（一）支付单位职工（经营部门职工除外）薪酬

向单位职工个人支付薪酬时，按照实际支付的数额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金等时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（二）为专业业务活动及其辅助活动支付外部人员劳务费

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（三）开展专业业务活动及其辅助活动过程中为购买存货、固定

资产、无形资产等以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（四）开展专业业务活动及其辅助活动过程中发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不做预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）开展专业业务活动及其辅助活动过程中缴纳的相关税费以及发生的其他各项支出，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目。

（六）开展专业业务活动及其辅助活动过程中因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“财政拨款预算收入”、“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下其他资金支出明细科目。

五、年末结转后，本科目应无余额。

7301　经营支出

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动实际发生的各项现金流出。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行明细核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

三、经营支出的主要账务处理如下：

（一）支付经营部门职工薪酬

向职工个人支付薪酬时，按照实际的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）为经营活动支付外部人员劳务费

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（三）开展经营活动过程中为购买存货、固定资产、无形资产等

以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（四）开展经营活动过程中发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不做预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）因开展经营活动缴纳的相关税费以及发生的其他各项支出，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（六）开展经营活动中因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额转入经营结余，借记“经营结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7401 上缴上级支出

一、本科目核算事业单位按照财政部门和主管部门的规定上缴上级单位款项发生的现金流出。

二、本科目应当按照收缴款项单位、缴款项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、上缴上级支出的主要账务处理如下：

（一）按照规定将款项上缴上级单位的，按照实际上缴的金额，借

记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7501　对附属单位补助支出

一、本科目核算事业单位用财政拨款预算收入之外的收入对附属单位补助发生的现金流出。

二、本科目应当按照接受补助单位、补助项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、对附属单位补助支出的主要账务处理如下：

（一）发生对附属单位补助支出的，按照实际补助的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7601　投资支出

一、本科目核算事业单位以货币资金对外投资发生的现金流出。

二、本科目应当按照投资类型、投资对象、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、投资支出的主要账务处理如下：

（一）以货币资金对外投资时，按照投资金额和所支付的相关税费金额的合计数，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）出售、对外转让或到期收回本年度以货币资金取得的对外投资的，如果按规定将投资收益纳入单位预算，按照实际收到的金额，借记“资金结存”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记本科目，按照其差额，贷记或借记“投资预算收益”科目；如果按规定将投资收益上缴财政的，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，借记“资金结存”科目， 贷记本科目。

出售、对外转让或到期收回以前年度以货币资金取得的对外投资的，如果按规定将投资收益纳入单位预算，按照实际收到的金额，借记“资金结存”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记“其他结余”科目，按照其差额，贷记或借记“投资预算收益”科目；如果按规定将投资收益上缴财政的，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，借记“资金结存”科目， 贷记“其他结余”科目。

（三）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7701　债务还本支出

一、本科目核算事业单位偿还自身承担的纳入预算管理的从金融机构举借的债务本金的现金流出。

二、本科目应当按照贷款单位、贷款种类、《政府收支分类科目》

中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、债务还本支出的主要账务处理如下：

（一）偿还各项短期或长期借款时，按照偿还的借款本金，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

7901　其他支出

一、本科目核算单位除行政支出、事业支出、经营支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出以外的各项现金流出，包括利息支出、对外捐赠现金支出、现金盘亏损失、接受捐赠（调入）和对外捐赠（调出）非现金资产发生的税费支出、资产置换过程中发生的相关税费支出、罚没支出等。

二、本科目应当按照其他支出的类别，“财政拨款支出”、“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。其他支出中如有专项资金支出，还应按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的事业单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

单位发生利息支出、捐赠支出等其他支出金额较大或业务较多的，可单独设置“7902 利息支出”、“7903 捐赠支出”等科目。

三、其他支出的主要账务处理如下：

（一）利息支出

支付银行借款利息时，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）对外捐赠现金资产

对外捐赠现金资产时，按照捐赠金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）现金盘亏损失

每日现金账款核对中如发现现金短缺，按照短缺的现金金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。经核实，属于应当由有关人员赔偿的，按照收到的赔偿金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）接受捐赠（无偿调入）和对外捐赠（无偿调出）非现金资产发生的税费支出

接受捐赠（无偿调入）非现金资产发生的归属于捐入方（调入方）的相关税费、运输费等，以及对外捐赠（无偿调出）非现金资产发生的归属于捐出方（调出方）的相关税费、运输费等，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）资产置换过程中发生的相关税费支出

资产置换过程中发生的相关税费，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（六）其他支出

发生罚没等其他支出时，按照实际支出金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下各其他资金支出明细科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

（三）预算结余类

8001　资金结存

一、本科目核算单位纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“零余额账户用款额度”：本明细科目核算实行国库集中支付的单位根据财政部门批复的用款计划收到和支用的零余额账户用款额度。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“货币资金”：本明细科目核算单位以库存现金、银行存款、其他货币资金形态存在的资金。

本明细科目年末借方余额，反映单位尚未使用的货币资金。

（三）“财政应返还额度”：本明细科目核算实行国库集中支付的单位可以使用的以前年度财政直接支付资金额度和财政应返还的财政授权支付资金额度。本明细科目下可设置“财政直接支付”、“财政授权支付”两个明细科目进行明细核算。

本明细科目年末借方余额，反映单位应收财政返还的资金额度。

三、资金结存的主要账务处理如下：

（一）财政授权支付方式下，单位根据代理银行转来的财政授权支付额度到账通知书，按照通知书中的授权支付额度，借记本科目（零余额账户用款额度），贷记“财政拨款预算收入”科目。

以国库集中支付以外的其他支付方式取得预算收入时，按照实际收到的金额，借记本科目（货币资金），贷记“财政拨款预算收入”、“事业预算收入”、“经营预算收入”等科目。

（二）财政授权支付方式下，发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记本科目（零余额账户用款额度）。

从零余额账户提取现金时，借记本科目（货币资金），贷记本科目（零余额账户用款额度）。退回现金时，做相反会计分录。

使用以前年度财政直接支付额度发生支出时，按照实际支付金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记本科目（财政应返还额度）。

国库集中支付以外的其他支付方式下，发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记“事业支出”、“经营支出”等科目，贷记本科

目（货币资金）。

（三）按照规定上缴财政拨款结转结余资金或注销财政拨款结转结余资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，借记“财政拨款结转——归集上缴”或“财政拨款结余——归集上缴”科目，贷记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金）。

按规定向原资金拨入单位缴回非财政拨款结转资金的，按照实际缴回资金数额，借记“非财政拨款结转——缴回资金”科目，贷记本科目（货币资金）。

收到从其他单位调入的财政拨款结转资金的，按照实际调入资金数额，借记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金），贷记“财政拨款结转——归集调入”科目。

（四）按照规定使用专用基金时，按照实际支付金额，借记“专用结余”科目[从非财政拨款结余中提取的专用基金]或“事业支出”等科目[从预算收入中计提的专用基金]，贷记本科目（货币资金）。

（五）因购货退回、发生差错更正等退回国库直接支付、授权支付款项，或者收回货币资金的，属于本年度支付的，借记“财政拨款预算收入”科目或本科目（零余额账户用款额度、货币资金），贷记相关支出科目；属于以前年度支付的，借记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金），贷记“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”科目。

（六）有企业所得税缴纳义务的事业单位缴纳所得税时，按照实际缴纳金额，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记本科

目（货币资金）。

（七）年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，借记本科目（财政应返还额度），贷记“财政拨款预算收入”科目。

（八）年末，单位依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，借记本科目（财政应返还额度），贷记本科目（零余额账户用款额度）；本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，借记本科目（财政应返还额度），贷记“财政拨款预算收入”科目。

下年初，单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理，借记本科目（零余额账户用款额度），贷记本科目（财政应返还额度）。单位收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度的，借记本科目（零余额账户用款额度），贷记本科目（财政应返还额度）。

四、本科目年末借方余额，反映单位预算资金的累计滚存情况。

8101　财政拨款结转

一、本科目核算单位取得的同级财政拨款结转资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的明细科目

“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整财政拨款结转的金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）与财政拨款调拨业务相关的明细科目

1.“归集调入”：本明细科目核算按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时，实际调增的额度数额或调入的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2.“归集调出”：本明细科目核算按照规定向其他单位调出财政拨款结转资金时，实际调减的额度数额或调出的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

3.“归集上缴”：本明细科目核算按照规定上缴财政拨款结转资金时，实际核销的额度数额或上缴的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

4.“单位内部调剂”：本明细科目核算经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位其他未完成项目等的调整金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）与年末财政拨款结转业务相关的明细科目

1.“本年收支结转”：本明细科目核算单位本年度财政拨款收支相抵后的余额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2.“累计结转”：本明细科目核算单位滚存的财政拨款结转资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位财政拨款滚存的结转资金数额。

本科目还应当设置“基本支出结转”、“项目支出结转”两个明细科目，并在“基本支出结转”明细科目下按照“人员经费”、“日

常公用经费”进行明细核算，在“项目支出结转”明细科目下按照具体项目进行明细核算；同时，本科目还应按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的，还应当在本科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

三、财政拨款结转的主要账务处理如下：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的账务处理

1.因发生会计差错更正退回以前年度国库直接支付、授权支付款项或财政性货币资金，或者因发生会计差错更正增加以前年度国库直接支付、授权支付支出或财政性货币资金支出，属于以前年度财政拨款结转资金的，借记或贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

2.因购货退回、预付款项收回等发生以前年度支出又收回国库直接支付、授权支付款项或收回财政性货币资金，属于以前年度财政拨款结转资金的，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（二）与财政拨款结转结余资金调整业务相关的账务处理

1.按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金的，按照实际调增的额度数额或调入的资金数额，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（归集调入）。

2.按照规定向其他单位调出财政拨款结转资金的，按照实际调减的额度数额或调出的资金数额，借记本科目（归集调出），贷记“资金

结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目。

3.按照规定上缴财政拨款结转资金或注销财政拨款结转资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，借记本科目（归集上缴），贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目。

4.经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记“财政拨款结余——单位内部调剂”科目，贷记本科目（单位内部调剂）。

（三）与年末财政拨款结转和结余业务相关的账务处理

1.年末，将财政拨款预算收入本年发生额转入本科目，借记“财政拨款预算收入”科目，贷记本科目（本年收支结转）；将各项支出中财政拨款支出本年发生额转入本科目，借记本科目（本年收支结转），贷记各项支出（财政拨款支出）科目。

2.年末冲销有关明细科目余额。将本科目（本年收支结转、年初余额调整、归集调入、归集调出、归集上缴、单位内部调剂）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

3.年末完成上述结转后，应当对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记本科目（累计结转），贷记“财政拨款结余——结转转入”科目。

四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的财政拨款结转资金数额。

8102　财政拨款结余

一、本科目核算单位取得的同级财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的明细科目

“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整财政拨款结余的金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）与财政拨款结余资金调整业务相关的明细科目

1.“归集上缴”：本明细科目核算按照规定上缴财政拨款结余资金时，实际核销的额度数额或上缴的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2.“单位内部调剂”：本明细科目核算经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位其他未完成项目等的调整金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）与年末财政拨款结余业务相关的明细科目

1.“结转转入”：本明细科目核算单位按照规定转入财政拨款结余的财政拨款结转资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2.“累计结余”：本明细科目核算单位滚存的财政拨款结余资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位财政拨款滚存的结余资金数额。

本科目还应当按照具体项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目等进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的，还应当在本科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

三、财政拨款结余的主要账务处理如下：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的账务处理

1.因发生会计差错更正退回以前年度国库直接支付、授权支付款项或财政性货币资金，或者因发生会计差错更正增加以前年度国库直接支付、授权支付支出或财政性货币资金支出，属于以前年度财政拨款结余资金的，借记或贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

2.因购货退回、预付款项收回等发生以前年度支出又收回国库直接支付、授权支付款项或收回财政性货币资金，属于以前年度财政拨款结余资金的，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（二）与财政拨款结余资金调整业务相关的账务处理

1.经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记本科目（单位内部调剂），贷记“财政拨款结转——单位内部调剂”科目。

2.按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，借记本科目（归集上缴），贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、

货币资金”科目。

（三）与年末财政拨款结转和结余业务相关的账务处理

1.年末，对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记“财政拨款结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

2.年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入）余额转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的财政拨款结余资金数额。

8201　非财政拨款结转

一、本科目核算单位除财政拨款收支、经营收支以外各非同级财政拨款专项资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整非财政拨款结转的资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“缴回资金”：本明细科目核算按照规定缴回非财政拨款结转资金时，实际缴回的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）“项目间接费用或管理费”：本明细科目核算单位取得的科研项目预算收入中，按照规定计提项目间接费用或管理费的数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（四）“本年收支结转”：本明细科目核算单位本年度非同级财政拨款专项收支相抵后的余额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（五）“累计结转”：本明细科目核算单位滚存的非同级财政拨款专项结转资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款滚存的专项结转资金数额。

本科目还应当按照具体项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目等进行明细核算。

三、非财政拨款结转的主要账务处理如下：

（一）按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时，按照提取金额，借记本科目（项目间接费用或管理费），贷记“非财政拨款结余——项目间接费用或管理费”科目。

（二）因会计差错更正收到或支出非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结转资金的，按照收到或支出的金额，借记或贷记“资金结存——货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

因收回以前年度支出等收到非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结转资金的，按照收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（三）按照规定缴回非财政拨款结转资金的，按照实际缴回资金数额，借记本科目（缴回资金），贷记“资金结存——货币资金”科目。

（四）年末，将事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上

缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入本年发生额中的专项资金收入转入本科目，借记“事业预算收入”、“上级补助预算收入”、“附属单位上缴预算收入”、“非同级财政拨款预算收入”、“债务预算收入”、“其他预算收入”科目下各专项资金收入明细科目，贷记本科目（本年收支结转）；将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非财政拨款专项资金支出转入本科目，借记本科目（本年收支结转），贷记“行政支出”、“事业支出”、“其他支出”科目下各非财政拨款专项资金支出明细科目。

（五）年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、项目间接费用或管理费、缴回资金、本年收支结转）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（六）年末完成上述结转后，应当对非财政拨款专项结转资金各项目情况进行分析，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余，借记本科目（累计结转），贷记“非财政拨款结余——结转转入”科目。

四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的非同级财政拨款专项结转资金数额。

8202　非财政拨款结余

一、本科目核算单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整非财政拨款结余的资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“项目间接费用或管理费”：本明细科目核算单位取得的科研项目预算收入中，按照规定计提的项目间接费用或管理费数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）“结转转入”：本明细科目核算按照规定留归单位使用，由单位统筹调配，纳入单位非财政拨款结余的非同级财政拨款专项剩余资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（四）“累计结余”：本明细科目核算单位历年滚存的非同级财政拨款、非专项结余资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款滚存的非专项结余资金数额。

本科目还应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。

三、非财政拨款结余的主要账务处理如下：

（一）按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时，借记“非财政拨款结转——项目间接费用或管理费”科目，贷记本科目（项目间接费用或管理费）。

（二）有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时，按照缴纳金额，借记本科目（累计结余），贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）因会计差错更正收到或支出非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结余资金的，按照收到或支出的金额，借记或贷记“资金结存——货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

因收回以前年度支出等收到非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结余资金的，按照收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（四）年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入本科目，借记“非财政拨款结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

（五）年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、项目间接费用或管理费、结转转入）余额结转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（六）年末，事业单位将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的，借记本科目（累计结余），贷记“非财政拨款结余分配”科目；“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记本科目（累计结余）。

年末，行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余。“其他结余”科目为借方余额的，借记本科目（累计结余），贷记“其他结余”科目；“其他结余”科目为贷方余额的，借记“其他结余”科目，贷记本科目（累计结余）。

四、本科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款结余资金的累计滚存数额。

8301　专用结余

一、本科目核算事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金的变动和滚存情况。

二、本科目应当按照专用结余的类别进行明细核算。

三、专用结余的主要账务处理如下：

（一）根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金的，按照提取金额，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记本科目。

（二）根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，按照使用金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

四、本科目年末贷方余额，反映事业单位从非同级财政拨款结余中提取的专用基金的累计滚存数额。

8401　经营结余

一、本科目核算事业单位本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。

二、本科目可以按照经营活动类别进行明细核算。

三、经营结余的主要账务处理如下：

（一）年末，将经营预算收入本年发生额转入本科目，借记“经营预算收入”科目，贷记本科目；将经营支出本年发生额转入本科目，借记本科目，贷记“经营支出”科目。

（二）年末，完成上述（一）结转后，如本科目为贷方余额，将本科目贷方余额转入“非财政拨款结余分配”科目，借记本科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；如本科目为借方余额，为经营亏损，不予结转。

四、年末结账后，本科目一般无余额；如为借方余额，反映事业单位累计发生的经营亏损。

8501　其他结余

一、本科目核算单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。

二、其他结余的主要账务处理如下：

（一）年末，将事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入本年发生额中的非专项资金收入以及投资预算收益本年发生额转入本科目，借记“事业预算收入”、“上级补助预算收入”、“附属单位上缴预算收入”、“非同级财政拨款预算收入”、“债务预算收入”、“其他预算收入”科目下各非专项资金收入明细科目和“投资预算收益”科目，贷记本科目（“投资预算收益”科目本年发生额为借方净额时，借记本科目，贷记“投资预算收益”科目）；将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非同级财政、非专项资金支出，以及上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出本年发生额转入本科目，借记本科目，贷记“行政支出”、“事业支出”、“其他支出”科目下各非同级财政、非专项资金支出明细科目和“上

缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“投资支出”、“债务还本支出”科目。

（二）年末，完成上述（一）结转后，行政单位将本科目余额转入“非财政拨款结余——累计结余”科目；事业单位将本科目余额转入“非财政拨款结余分配”科目。当本科目为贷方余额时，借记本科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”或“非财政拨款结余分配”科目；当本科目为借方余额时，借记“非财政拨款结余——累计结余”或“非财政拨款结余分配”科目，贷记本科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

8701　非财政拨款结余分配

一、本科目核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。

二、非财政拨款结余分配的主要账务处理如下：

（一）年末，将“其他结余”科目余额转入本科目，当“其他结余”科目为贷方余额时，借记“其他结余”科目，贷记本科目；当“其他结余”科目为借方余额时，借记本科目，贷记“其他结余”科目。

年末，将“经营结余”科目贷方余额转入本科目，借记“经营结余”科目，贷记本科目。

（二）根据有关规定提取专用基金的，按照提取的金额，借记本科目，贷记“专用结余”科目。

（三）年末，按照规定完成上述（一）至（二）处理后，将本科目余额转入非财政拨款结余。当本科目为借方余额时，借记“非财政

拨款结余——累计结余”科目，贷记本科目；当本科目为贷方余额时，借记本科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

第四部分　报表格式

编号	报表名称	编制期
财务报表		
会政财 01 表	资产负债表	月度、年度
会政财 02 表	收入费用表	月度、年度
会政财 03 表	净资产变动表	年度
会政财 04 表	现金流量表	年度
	附注	年度
预算会计报表		
会政预 01 表	预算收入支出表	年度
会政预 02 表	预算结转结余变动表	年度
会政预 03 表	财政拨款预算收入支出表	年度

资产负债表

会政财 01 表

编制单位：_____　　____年____月____日　　单位：元

资　产	期末余额	年初余额	负债和净资产	期末余额	年初余额
流动资产：			**流动负债：**		
货币资金			短期借款		
短期投资			应交增值税		
财政应返还额度			其他应交税费		
应收票据			应缴财政款		
应收账款净额			应付职工薪酬		
预付账款			应付票据		
应收股利			应付账款		
应收利息			应付政府补贴款		
其他应收款净额			应付利息		
存货			预收账款		
待摊费用			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			预提费用		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			**流动负债合计**		
长期股权投资			**非流动负债：**		
长期债券投资			长期借款		
固定资产原值			长期应付款		
减：固定资产累计折旧			预计负债		
固定资产净值			其他非流动负债		
工程物资			**非流动负债合计**		
在建工程			受托代理负债		
无形资产原值			**负债合计**		
减：无形资产累计摊销					
无形资产净值					
研发支出					
公共基础设施原值					
减：公共基础设施累计折旧（摊销）					
公共基础设施净值					
政府储备物资					
文物文化资产					
保障性住房原值					
减：保障性住房累计折旧			**净资产：**		
保障性住房净值			累计盈余		
长期待摊费用			专用基金		
待处理财产损溢			权益法调整		
其他非流动资产			无偿调拨净资产*		——

非流动资产合计			本期盈余*		——
受托代理资产			**净资产合计**		
资产总计			**负债和净资产总计**		

注：“*”标识项目为月报项目，年报中不需列示。

收入费用表

会政财 02 表

编制单位：_____ ____年___月 单位：元

项　目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
（二）单位管理费用		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		
（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		
（八）其他费用		
三、本期盈余		

净资产变动表

会政财 03 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年数				上年数			
	累计盈余	专用基金	权益法调整	净资产合计	累计盈余	专用基金	权益法调整	净资产合计
一、上年年末余额								
二、以前年度盈余调整（减少以“-”号填列）		——	——			——	——	
三、本年年初余额								
四、本年变动金额（减少以“-”号填列）								
（一）本年盈余		——	——			——	——	
（二）无偿调拨净资产		——	——			——	——	
（三）归集调整预算结转结余		——	——			——	——	
（四）提取或设置专用基金			——				——	
其中：从预算收入中提取	——		——		——		——	
从预算结余中提取			——				——	
设置的专用基金	——		——		——		——	
（五）使用专用基金			——				——	
（六）权益法调整	——	——			——	——		
五、本年年末余额								

注：“——”标识单元格不需填列。

现金流量表

会政财 04 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年金额	上年金额
一、日常活动产生的现金流量：		
财政基本支出拨款收到的现金		
财政非资本性项目拨款收到的现金		
事业活动收到的除财政拨款以外的现金		
收到的其他与日常活动有关的现金		
日常活动的现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付的其他与日常活动有关的现金		
日常活动的现金流出小计		
日常活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额		
收到的其他与投资活动有关的现金		
投资活动的现金流入小计		
购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金		
对外投资支付的现金		
上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金		
支付的其他与投资活动有关的现金		
投资活动的现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
财政资本性项目拨款收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到的其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动的现金流入小计		
偿还借款支付的现金		
偿还利息支付的现金		
支付的其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动的现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金的影响额		
五、现金净增加额		

预算收入支出表

会政预 01 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年数	上年数
一、本年预算收入		
（一）财政拨款预算收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业预算收入		
（三）上级补助预算收入		
（四）附属单位上缴预算收入		
（五）经营预算收入		
（六）债务预算收入		
（七）非同级财政拨款预算收入		
（八）投资预算收益		
（九）其他预算收入		
其中：利息预算收入		
捐赠预算收入		
租金预算收入		
二、本年预算支出		
（一）行政支出		
（二）事业支出		
（三）经营支出		
（四）上缴上级支出		
（五）对附属单位补助支出		
（六）投资支出		
（七）债务还本支出		
（八）其他支出		
其中：利息支出		
捐赠支出		
三、本年预算收支差额		

预算结转结余变动表

会政预02表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年数	上年数
一、年初预算结转结余		
（一）财政拨款结转结余		
（二）其他资金结转结余		
二、年初余额调整（减少以“-”号填列）		
（一）财政拨款结转结余		
（二）其他资金结转结余		
三、本年变动金额（减少以“-”号填列）		
（一）财政拨款结转结余		
1.本年收支差额		
2.归集调入		
3.归集上缴或调出		
（二）其他资金结转结余		
1.本年收支差额		
2.缴回资金		
3.使用专用结余		
4.支付所得税		
四、年末预算结转结余		
（一）财政拨款结转结余		
1.财政拨款结转		
2.财政拨款结余		
（二）其他资金结转结余		
1.非财政拨款结转		
2.非财政拨款结余		
3.专用结余		
4.经营结余（如有余额，以“-”号填列）		

财政拨款预算收入支出表

会政预 03 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项目	年初财政拨款结转结余		调整年初财政拨款结转结余	本年归集调入	本年归集上缴或调出	单位内部调剂		本年财政拨款收入	本年财政拨款支出	年末财政拨款结转结余	
	结转	结余				结转	结余			结转	结余
一、一般公共预算财政拨款											
（一）基本支出											
1.人员经费											
2.日常公用经费											
（二）项目支出											
1.XX 项目											
2.XX 项目											
……											
二、政府性基金预算财政拨款											
（一）基本支出											
1.人员经费											
2.日常公用经费											
（二）项目支出											
1.XX 项目											
2.XX 项目											
……											
总计											

第五部分　报表编制说明

一、资产负债表编制说明

（一）本表反映单位在某一特定日期全部资产、负债和净资产的情况。

（二）本表“年初余额”栏内各项数字，应当根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内数字填列。

如果本年度资产负债表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年年末资产负债表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后数字填入本表“年初余额”栏内。

如果本年度单位发生了因前期差错更正、会计政策变更等调整以前年度盈余的事项，还应当对“年初余额”栏中的有关项目金额进行相应调整。

（三）本表中“资产总计”项目期末（年初）余额应当与“负债和净资产总计”项目期末（年初）余额相等。

（四）本表“期末余额”栏各项目的内容和填列方法

1.资产类项目

（1）“货币资金”项目，反映单位期末库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、其他货币资金的合计数。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“其他货币资金”科目的期末余额的合计数填列；若单位存在通过“库存现金”、“银行存款”科目核算的受托代理资产还应当按照前述合计数扣减“库存

现金”、“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目的期末余额后的金额填列。

（2）“短期投资”项目，反映事业单位期末持有的短期投资账面余额。本项目应当根据“短期投资”科目的期末余额填列。

（3）“财政应返还额度”项目，反映单位期末财政应返还额度的金额。本项目应当根据“财政应返还额度”科目的期末余额填列。

（4）“应收票据”项目，反映事业单位期末持有的应收票据的票面金额。本项目应当根据“应收票据”科目的期末余额填列。

（5）“应收账款净额”项目，反映单位期末尚未收回的应收账款减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应当根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中对应收账款计提的坏账准备的期末余额后的金额填列。

（6）“预付账款”项目，反映单位期末预付给商品或者劳务供应单位的款项。本项目应当根据“预付账款”科目的期末余额填列。

（7）“应收股利”项目，反映事业单位期末因股权投资而应收取的现金股利或应当分得的利润。本项目应当根据“应收股利”科目的期末余额填列。

（8）“应收利息”项目，反映事业单位期末因债券投资等而应收取的利息。事业单位购入的到期一次还本付息的长期债券投资持有期间应收的利息，不包括在本项目内。本项目应当根据“应收利息”科目的期末余额填列。

（9）“其他应收款净额”项目，反映单位期末尚未收回的其他应收款减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应当根据“其他应收款”

科目的期末余额减去“坏账准备”科目中对其他应收款计提的坏账准备的期末余额后的金额填列。

（10）“存货”项目，反映单位期末存储的存货的实际成本。本项目应当根据“在途物品”、“库存物品”、“加工物品”科目的期末余额的合计数填列。

（11）“待摊费用”项目，反映单位期末已经支出，但应当由本期和以后各期负担的分摊期在 1 年以内（含 1 年）的各项费用。本项目应当根据“待摊费用”科目的期末余额填列。

（12）“一年内到期的非流动资产”项目，反映单位期末非流动资产项目中将在 1 年内（含 1 年）到期的金额，如事业单位将在 1 年内（含 1 年）到期的长期债券投资金额。本项目应当根据“长期债券投资”等科目的明细科目的期末余额分析填列。

（13）“其他流动资产”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他流动资产的合计金额。本项目应当根据有关科目期末余额的合计数填列。

（14）“流动资产合计”项目，反映单位期末流动资产的合计数。本项目应当根据本表中“货币资金”、“短期投资”、“财政应返还额度”、“应收票据”、“应收账款净额”、“预付账款”、“应收股利”、“应收利息”、“其他应收款净额”、“存货”、“待摊费用”、“一年内到期的非流动资产”、“其他流动资产”项目金额的合计数填列。

（15）“长期股权投资”项目，反映事业单位期末持有的长期股权投资的账面余额。本项目应当根据“长期股权投资”科目的期末余额

填列。

（16）“长期债券投资”项目，反映事业单位期末持有的长期债券投资的账面余额。本项目应当根据“长期债券投资”科目的期末余额减去其中将于 1 年内（含 1 年）到期的长期债券投资余额后的金额填列。

（17）“固定资产原值”项目，反映单位期末固定资产的原值。本项目应当根据“固定资产”科目的期末余额填列。

“固定资产累计折旧”项目，反映单位期末固定资产已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“固定资产累计折旧”科目的期末余额填列。

“固定资产净值”项目，反映单位期末固定资产的账面价值。本项目应当根据“固定资产”科目期末余额减去“固定资产累计折旧”科目期末余额后的金额填列。

（18）“工程物资”项目，反映单位期末为在建工程准备的各种物资的实际成本。本项目应当根据“工程物资”科目的期末余额填列。

（19）“在建工程”项目，反映单位期末所有的建设项目工程的实际成本。本项目应当根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（20）“无形资产原值”项目，反映单位期末无形资产的原值。本项目应当根据“无形资产”科目的期末余额填列。

“无形资产累计摊销”项目，反映单位期末无形资产已计提的累计摊销金额。本项目应当根据“无形资产累计摊销”科目的期末余额填列。

“无形资产净值”项目，反映单位期末无形资产的账面价值。本项

目应当根据“无形资产”科目期末余额减去“无形资产累计摊销”科目期末余额后的金额填列。

（21）“研发支出”项目，反映单位期末正在进行的无形资产开发项目开发阶段发生的累计支出数。本项目应当根据“研发支出”科目的期末余额填列。

（22）“公共基础设施原值”项目，反映单位期末控制的公共基础设施的原值。本项目应当根据“公共基础设施”科目的期末余额填列。

“公共基础设施累计折旧（摊销）”项目，反映单位期末控制的公共基础设施已计提的累计折旧和累计摊销金额。本项目应当根据“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目的期末余额填列。

“公共基础设施净值”项目，反映单位期末控制的公共基础设施的账面价值。本项目应当根据“公共基础设施”科目期末余额减去“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目期末余额后的金额填列。

（23）“政府储备物资”项目，反映单位期末控制的政府储备物资的实际成本。本项目应当根据“政府储备物资”科目的期末余额填列。

（24）“文物文化资产”项目，反映单位期末控制的文物文化资产的成本。本项目应当根据“文物文化资产”科目的期末余额填列。

（25）“保障性住房原值”项目，反映单位期末控制的保障性住房的原值。本项目应当根据“保障性住房”科目的期末余额填列。

“保障性住房累计折旧”项目，反映单位期末控制的保障性住房已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“保障性住房累计折旧”科目的期末余额填列。

“保障性住房净值”项目，反映单位期末控制的保障性住房的账面

价值。本项目应当根据“保障性住房”科目期末余额减去“保障性住房累计折旧”科目期末余额后的金额填列。

（26）“长期待摊费用”项目，反映单位期末已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项费用。本项目应当根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

（27）“待处理财产损溢”项目，反映单位期末尚未处理完毕的各种资产的净损失或净溢余。本项目应当根据“待处理财产损溢”科目的期末借方余额填列；如“待处理财产损溢”科目期末为贷方余额，以“-”号填列。

（28）“其他非流动资产”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他非流动资产的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额合计数填列。

（29）“非流动资产合计”项目，反映单位期末非流动资产的合计数。本项目应当根据本表中“长期股权投资”、“长期债券投资”、“固定资产净值”、“工程物资”、“在建工程”、“无形资产净值”、“研发支出”、“公共基础设施净值”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房净值”、“长期待摊费用”、“待处理财产损溢”、“其他非流动资产”项目金额的合计数填列。

（30）“受托代理资产”项目，反映单位期末受托代理资产的价值。本项目应当根据“受托代理资产”科目的期末余额与“库存现金”、“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目的期末余额的合计数填列。

（31）“资产总计”项目，反映单位期末资产的合计数。本项目

应当根据本表中“流动资产合计”、“非流动资产合计”、“受托代理资产”项目金额的合计数填列。

2.负债类项目

（32）“短期借款”项目，反映事业单位期末短期借款的余额。本项目应当根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（33）“应交增值税”项目，反映单位期末应缴未缴的增值税税额。本项目应当根据“应交增值税”科目的期末余额填列；如“应交增值税”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

（34）“其他应交税费”项目，反映单位期末应缴未缴的除增值税以外的税费金额。本项目应当根据“其他应交税费”科目的期末余额填列；如“其他应交税费”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

（35）“应缴财政款”项目，反映单位期末应当上缴财政但尚未缴纳的款项。本项目应当根据“应缴财政款”科目的期末余额填列。

（36）“应付职工薪酬”项目，反映单位期末按有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬。本项目应当根据“应付职工薪酬”科目的期末余额填列。

（37）“应付票据”项目，反映事业单位期末应付票据的金额。本项目应当根据“应付票据”科目的期末余额填列。

（38）“应付账款”项目，反映单位期末应当支付但尚未支付的偿还期限在1年以内（含1年）的应付账款的金额。本项目应当根据“应付账款”科目的期末余额填列。

（39）“应付政府补贴款”项目，反映负责发放政府补贴的行政单位期末按照规定应当支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款余额。

本项目应当根据“应付政府补贴款”科目的期末余额填列。

（40）“应付利息”项目，反映事业单位期末按照合同约定应支付的借款利息。事业单位到期一次还本付息的长期借款利息不包括在本项目内。本项目应当根据“应付利息”科目的期末余额填列。

（41）“预收账款”项目，反映事业单位期末预先收取但尚未确认收入和实际结算的款项余额。本项目应当根据“预收账款”科目的期末余额填列。

（42）“其他应付款”项目，反映单位期末其他各项偿还期限在 1 年内（含 1 年）的应付及暂收款项余额。本项目应当根据“其他应付款”科目的期末余额填列。

（43）“预提费用”项目，反映单位期末已预先提取的已经发生但尚未支付的各项费用。本项目应当根据“预提费用”科目的期末余额填列。

（44）“一年内到期的非流动负债”项目，反映单位期末将于 1 年内（含 1 年）偿还的非流动负债的余额。本项目应当根据“长期应付款”、“长期借款”等科目的明细科目的期末余额分析填列。

（45）“其他流动负债”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他流动负债的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额的合计数填列。

（46）“流动负债合计”项目，反映单位期末流动负债合计数。本项目应当根据本表“短期借款”、“应交增值税”、“其他应交税费”、“应缴财政款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“应付政府补贴款”、“应付利息”、“预收账款”、“其

他应付款”、“预提费用”、“一年内到期的非流动负债”、“其他流动负债”项目金额的合计数填列。

（47）“长期借款”项目，反映事业单位期末长期借款的余额。本项目应当根据“长期借款”科目的期末余额减去其中将于1年内（含1年）到期的长期借款余额后的金额填列。

（48）“长期应付款”项目，反映单位期末长期应付款的余额。本项目应当根据“长期应付款”科目的期末余额减去其中将于1年内（含1年）到期的长期应付款余额后的金额填列。

（49）“预计负债”项目，反映单位期末已确认但尚未偿付的预计负债的余额。本项目应当根据“预计负债”科目的期末余额填列。

（50）“其他非流动负债”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他非流动负债的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额合计数填列。

（51）“非流动负债合计”项目，反映单位期末非流动负债合计数。本项目应当根据本表中“长期借款”、“长期应付款”、“预计负债”、“其他非流动负债”项目金额的合计数填列。

（52）“受托代理负债”项目，反映单位期末受托代理负债的金额。本项目应当根据“受托代理负债”科目的期末余额填列。

（53）“负债合计”项目，反映单位期末负债的合计数。本项目应当根据本表中“流动负债合计”、“非流动负债合计”、“受托代理负债”项目金额的合计数填列。

3.净资产类项目

（54）“累计盈余”项目，反映单位期末未分配盈余（或未弥补

亏损）以及无偿调拨净资产变动的累计数。本项目应当根据“累计盈余”科目的期末余额填列。

（55）“专用基金”项目，反映事业单位期末累计提取或设置但尚未使用的专用基金余额。本项目应当根据“专用基金”科目的期末余额填列。

（56）“权益法调整”项目，反映事业单位期末在被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动中累积享有的份额。本项目应当根据“权益法调整”科目的期末余额填列。如“权益法调整”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

（57）“无偿调拨净资产”项目，反映单位本年度截至报告期期末无偿调入的非现金资产价值扣减无偿调出的非现金资产价值后的净值。本项目仅在月度报表中列示，年度报表中不列示。月度报表中本项目应当根据“无偿调拨净资产”科目的期末余额填列；“无偿调拨净资产”科目期末为借方余额时，以“-”号填列。

（58）“本期盈余”项目，反映单位本年度截至报告期期末实现的累计盈余或亏损。本项目仅在月度报表中列示，年度报表中不列示。月度报表中本项目应当根据“本期盈余”科目的期末余额填列；“本期盈余”科目期末为借方余额时，以“-”号填列。

（59）“净资产合计”项目，反映单位期末净资产合计数。本项目应当根据本表中“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”、“无偿调拨净资产”[月度报表]、“本期盈余”[月度报表]项目金额的合计数填列。

（60）“负债和净资产总计”项目，应当按照本表中“负债合计”、

“净资产合计”项目金额的合计数填列。

二、收入费用表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计期间内发生的收入、费用及当期盈余情况。

（二）本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数。编制年度收入费用表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度收入费用表时，应当将本栏改为“上年数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度收入费用表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度收入费用表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度收入费用表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后的金额填入本年度收入费用表的“上年数”栏内。

如果本年度单位发生了因前期差错更正、会计政策变更等调整以前年度盈余的事项，还应当对年度收入费用表中“上年数”栏中的有关项目金额进行相应调整。

（三）本表“本月数”栏各项目的内容和填列方法

1.本期收入

（1）“本期收入”项目，反映单位本期收入总额。本项目应当根据本表中“财政拨款收入”、“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收

入”项目金额的合计数填列。

（2）“财政拨款收入”项目，反映单位本期从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。本项目应当根据“财政拨款收入”科目的本期发生额填列。

“政府性基金收入”项目，反映单位本期取得的财政拨款收入中属于政府性基金预算拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款收入”相关明细科目的本期发生额填列。

（3）“事业收入”项目，反映事业单位本期开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入”科目的本期发生额填列。

（4）“上级补助收入”项目，反映事业单位本期从主管部门和上级单位收到或应收的非财政拨款收入。本项目应当根据“上级补助收入”科目的本期发生额填列。

（5）“附属单位上缴收入”项目，反映事业单位本期收到或应收的独立核算的附属单位按照有关规定上缴的收入。本项目应当根据“附属单位上缴收入”科目的本期发生额填列。

（6）“经营收入”项目，反映事业单位本期在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动实现的收入。本项目应当根据“经营收入”科目的本期发生额填列。

（7）“非同级财政拨款收入”项目，反映单位本期从非同级政府财政部门取得的财政拨款，不包括事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级财政部门取得的经费拨款。本项目应当根据“非同级财政拨款收入”科目的本期发生额填列。

（8）“投资收益”项目，反映事业单位本期股权投资和债券投资所实现的收益或发生的损失。本项目应当根据“投资收益”科目的本期发生额填列；如为投资净损失，以“-”号填列。

（9）“捐赠收入”项目，反映单位本期接受捐赠取得的收入。本项目应当根据“捐赠收入”科目的本期发生额填列。

（10）“利息收入”项目，反映单位本期取得的银行存款利息收入。本项目应当根据“利息收入”科目的本期发生额填列。

（11）“租金收入”项目，反映单位本期经批准利用国有资产出租取得并按规定纳入本单位预算管理的租金收入。本项目应当根据“租金收入”科目的本期发生额填列。

（12）“其他收入”项目，反映单位本期取得的除以上收入项目外的其他收入的总额。本项目应当根据“其他收入”科目的本期发生额填列。

2.本期费用

（13）“本期费用”项目，反映单位本期费用总额。本项目应当根据本表中“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”和“其他费用”项目金额的合计数填列。

（14）“业务活动费用”项目，反映单位本期为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用”科目本期发生额填列。

（15）“单位管理费用”项目，反映事业单位本期本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，以及由单位统一负担的离

退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。本项目应当根据“单位管理费用”科目的本期发生额填列。

（16）“经营费用”项目，反映事业单位本期在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的各项费用。本项目应当根据“经营费用”科目的本期发生额填列。

（17）“资产处置费用”项目，反映单位本期经批准处置资产时转销的资产价值以及在处置过程中发生的相关费用或者处置收入小于处置费用形成的净支出。本项目应当根据“资产处置费用”科目的本期发生额填列。

（18）“上缴上级费用”项目，反映事业单位按照规定上缴上级单位款项发生的费用。本项目应当根据“上缴上级费用”科目的本期发生额填列。

（19）“对附属单位补助费用”项目，反映事业单位用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的费用。本项目应当根据“对附属单位补助费用”科目的本期发生额填列。

（20）“所得税费用”项目，反映有企业所得税缴纳义务的事业单位本期计算应交纳的企业所得税。本项目应当根据“所得税费用”科目的本期发生额填列。

（21）“其他费用”项目，反映单位本期发生的除以上费用项目外的其他费用的总额。本项目应当根据“其他费用”科目的本期发生额填列。

3.本期盈余

（22）“本期盈余”项目，反映单位本期收入扣除本期费用后的

净额。本项目应当根据本表中“本期收入”项目金额减去“本期费用”项目金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

三、净资产变动表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内净资产项目的变动情况。

（二）本表“本年数”栏反映本年度各项目的实际变动数。本表“上年数”栏反映上年度各项目的实际变动数，应当根据上年度净资产变动表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果上年度净资产变动表规定的项目的名称和内容与本年度不一致，应对上年度净资产变动表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度净资产变动表“上年数”栏内。

（三）本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法

1.“上年年末余额”行，反映单位净资产各项目上年年末的余额。本行各项目应当根据“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目上年年末余额填列。

2.“以前年度盈余调整”行，反映单位本年度调整以前年度盈余的事项对累计盈余进行调整的金额。本行“累计盈余”项目应当根据本年度“以前年度盈余调整”科目转入“累计盈余”科目的金额填列；如调整减少累计盈余，以“-”号填列。

3.“本年年初余额”行，反映经过以前年度盈余调整后，单位净资产各项目的本年年初余额。本行“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”项目应当根据其各自在“上年年末余额”和“以前年度盈余调整”行对应项目金额的合计数填列。

4.“本年变动金额”行，反映单位净资产各项目本年变动总金额。

本行“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”项目应当根据其各自在“本年盈余”、“无偿调拨净资产”、“归集调整预算结转结余”、“提取或设置专用基金”、“使用专用基金”、“权益法调整”行对应项目金额的合计数填列。

5.“本年盈余”行，反映单位本年发生的收入、费用对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据年末由“本期盈余”科目转入“本年盈余分配”科目的金额填列；如转入时借记“本年盈余分配”科目，则以“-”号填列。

6.“无偿调拨净资产”行，反映单位本年无偿调入、调出非现金资产事项对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据年末由“无偿调拨净资产”科目转入“累计盈余”科目的金额填列；如转入时借记“累计盈余”科目，则以“-”号填列。

7.“归集调整预算结转结余”行，反映单位本年财政拨款结转结余资金归集调入、归集上缴或调出，以及非财政拨款结转资金缴回对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据“累计盈余”科目明细账记录分析填列；如归集调整减少预算结转结余，则以“-”号填列。

8.“提取或设置专用基金”行，反映单位本年提取或设置专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据“从预算结余中提取”行“累计盈余”项目的金额填列。本行“专用基金”项目应当根据“从预算收入中提取”、“从预算结余中提取”、“设置的专用基金”行“专用基金”项目金额的合计数填列。

“从预算收入中提取”行，反映单位本年从预算收入中提取专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”

科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从预算收入中提取基金的金额填列。

“从预算结余中提取”行，反映单位本年根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”、“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的金额填列；本行“累计盈余”项目以“-”号填列。

“设置的专用基金”行，反映单位本年根据有关规定设置的其他专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定设置的其他专用基金的金额填列。

9.“使用专用基金”行，反映单位本年按规定使用专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”、“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按规定使用专用基金的金额填列；本行“专用基金”项目以“-”号填列。

10.“权益法调整”行，反映单位本年按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额而调整长期股权投资账面余额对净资产的影响。本行“权益法调整”项目应当根据“权益法调整”科目本年发生额填列；若本年净发生额为借方时，以“-”号填列。

11.“本年年末余额”行，反映单位本年各净资产项目的年末余额。本行“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”项目应当根据其各自在“本年年初余额”、“本年变动金额”行对应项目金额的合计

数填列。

12.本表各行“净资产合计”项目，应当根据所在行“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”项目金额的合计数填列。

四、现金流量表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内现金流入和流出的信息。

（二）本表所指的现金，是指单位的库存现金以及其他可以随时用于支付的款项，包括库存现金、可以随时用于支付的银行存款、其他货币资金、零余额账户用款额度、财政应返还额度，以及通过财政直接支付方式支付的款项。

（三）现金流量表应当按照日常活动、投资活动、筹资活动的现金流量分别反映。本表所指的现金流量，是指现金的流入和流出。

（四）本表“本年金额”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年金额”栏反映各项目的上年实际发生数，应当根据上年现金流量表中“本年金额”栏内所列数字填列。

（五）单位应当采用直接法编制现金流量表。

（六）本表“本年金额”栏各项目的填列方法

1.日常活动产生的现金流量

（1）“财政基本支出拨款收到的现金”项目，反映单位本年接受财政基本支出拨款取得的现金。本项目应当根据“零余额账户用款额度”、“财政拨款收入”、“银行存款”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（2）“财政非资本性项目拨款收到的现金”项目，反映单位本年接受除用于购建固定资产、无形资产、公共基础设施等资本性项目以

外的财政项目拨款取得的现金。本项目应当根据“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政拨款收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（3）“事业活动收到的除财政拨款以外的现金”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动取得的除财政拨款以外的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“事业收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（4）“收到的其他与日常活动有关的现金”项目，反映单位本年收到的除以上项目之外的与日常活动有关的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（5）“日常活动的现金流入小计”项目，反映单位本年日常活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“财政基本支出拨款收到的现金”、“财政非资本性项目拨款收到的现金”、“事业活动收到的除财政拨款以外的现金”、“收到的其他与日常活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（6）“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，反映单位本年在日常活动中用于购买商品、接受劳务支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“预付账款”、“在途物品”、“库存物品”、“应付账款”、“应

付票据”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（7）“支付给职工以及为职工支付的现金”项目，反映单位本年支付给职工以及为职工支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、 “财政拨款收入”、“应付职工薪酬”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（8）“支付的各项税费”项目，反映单位本年用于缴纳日常活动相关税费而支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“应交增值税”、“其他应交税费”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“所得税费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（9）“支付的其他与日常活动有关的现金”项目，反映单位本年支付的除上述项目之外与日常活动有关的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、 “零余额账户用款额度”、 “财政拨款收入”、“其他应付款”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“其他费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（10）“日常活动的现金流出小计”项目，反映单位本年日常活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“购买商品、接受劳务支付的现金”、“支付给职工以及为职工支付的现金”、“支付的各项税费”、“支付的其他与日常活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（11）“日常活动产生的现金流量净额”项目，应当按照本表中

“日常活动的现金流入小计”项目金额减去“日常活动的现金流出小计”项目金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

2.投资活动产生的现金流量

（12）“收回投资收到的现金”项目，反映单位本年出售、转让或者收回投资收到的现金。本项目应该根据“库存现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债券投资”等科目的记录分析填列。

（13）“取得投资收益收到的现金”项目，反映单位本年因对外投资而收到被投资单位分配的股利或利润，以及收到投资利息而取得的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“应收股利”、“应收利息”、“投资收益”等科目的记录分析填列。

（14）“处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额”项目，反映单位本年处置固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关费用之后的净额。由于自然灾害所造成的固定资产等长期资产损失而收到的保险赔款收入，也在本项目反映。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“待处理财产损溢”等科目的记录分析填列。

（15）“收到的其他与投资活动有关的现金”项目，反映单位本年收到的除上述项目之外与投资活动有关的现金。对于金额较大的现金流入，应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（16）“投资活动的现金流入小计”项目，反映单位本年投资活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“收回投资收到

的现金”、“取得投资收益收到的现金”、“处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额”、“收到的其他与投资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（17）“购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金”项目，反映单位本年购买和建造固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所支付的现金；融资租入固定资产支付的租赁费不在本项目反映，在筹资活动的现金流量中反映。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“固定资产”、“工程物资”、“在建工程”、“无形资产”、“研发支出”、“公共基础设施”、“保障性住房”等科目的记录分析填列。

（18）“对外投资支付的现金”项目，反映单位本年为取得短期投资、长期股权投资、长期债券投资而支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债券投资”等科目的记录分析填列。

（19）“上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金”项目，反映本年单位将处置固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所收回的现金净额予以上缴财政所支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“应缴财政款”等科目的记录分析填列。

（20）“支付的其他与投资活动有关的现金”项目，反映单位本年支付的除上述项目之外与投资活动有关的现金。对于金额较大的现金流出，应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（21）“投资活动的现金流出小计”项目，反映单位本年投资活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金”、“对外投资支付的现金”、“上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金”、“支付的其他与投资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（22）“投资活动产生的现金流量净额”项目，应当按照本表中“投资活动的现金流入小计”项目金额减去“投资活动的现金流出小计”项目金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

3.筹资活动产生的现金流量

（23）“财政资本性项目拨款收到的现金”项目，反映单位本年接受用于购建固定资产、无形资产、公共基础设施等资本性项目的财政项目拨款取得的现金。本项目应当根据“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政拨款收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（24）“取得借款收到的现金”项目，反映事业单位本年举借短期、长期借款所收到的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”等科目记录分析填列。

（25）“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映单位本年收到的除上述项目之外与筹资活动有关的现金。对于金额较大的现金流入，应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（26）“筹资活动的现金流入小计”项目，反映单位本年筹资活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“财政资本性项

目拨款收到的现金”、“取得借款收到的现金”、“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（27）“偿还借款支付的现金”项目，反映事业单位本年偿还借款本金所支付的现金。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”等科目的记录分析填列。

（28）“偿付利息支付的现金”项目，反映事业单位本年支付的借款利息等。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“应付利息”、“长期借款”等科目的记录分析填列。

（29）“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映单位本年支付的除上述项目之外与筹资活动有关的现金，如融资租入固定资产所支付的租赁费。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”、“长期应付款”等科目的记录分析填列。

（30）“筹资活动的现金流出小计”项目，反映单位本年筹资活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“偿还借款支付的现金”、“偿付利息支付的现金”、“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（31）“筹资活动产生的现金流量净额”项目，应当按照本表中“筹资活动的现金流入小计”项目金额减去“筹资活动的现金流出小计”金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

4.“汇率变动对现金的影响额”项目，反映单位本年外币现金流量折算为人民币时，所采用的现金流量发生日的汇率折算的人民币金额与外币现金流量净额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

5.“现金净增加额”项目，反映单位本年现金变动的净额。本项

目应当根据本表中“日常活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产生的现金流量净额”和“汇率变动对现金的影响额”项目金额的合计数填列；如为负数，以“-”号填列。

五、预算收入支出表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内各项预算收入、预算支出和预算收支差额的情况。

（二）本表“本年数”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年数”栏反映各项目上年度的实际发生数，应当根据上年度预算收入支出表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度预算收入支出表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度预算收入支出表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度预算收入支出表的“上年数”栏。

（三）本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法

1.本年预算收入

（1）“本年预算收入”项目，反映单位本年预算收入总额。本项目应当根据本表中“财政拨款预算收入”、“事业预算收入”、“上级补助预算收入”、“附属单位上缴预算收入”、“经营预算收入”、“债务预算收入”、“非同级财政拨款预算收入”、“投资预算收益”、“其他预算收入”项目金额的合计数填列。

（2）“财政拨款预算收入”项目，反映单位本年从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。本项目应当根据“财政拨款预算收入”科

目的本年发生额填列。

“政府性基金收入”项目，反映单位本年取得的财政拨款收入中属于政府性基金预算拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款预算收入”相关明细科目的本年发生额填列。

（3）“事业预算收入”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动取得的预算收入。本项目应当根据“事业预算收入”科目的本年发生额填列。

（4）“上级补助预算收入”项目，反映事业单位本年从主管部门和上级单位取得的非财政补助预算收入。本项目应当根据“上级补助预算收入”科目的本年发生额填列。

（5）“附属单位上缴预算收入”项目，反映事业单位本年收到的独立核算的附属单位按照有关规定上缴的预算收入。本项目应当根据“附属单位上缴预算收入”科目的本年发生额填列。

（6）“经营预算收入”项目，反映事业单位本年在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的预算收入。本项目应当根据“经营预算收入”科目的本年发生额填列。

（7）“债务预算收入”项目，反映事业单位本年按照规定从金融机构等借入的、纳入部门预算管理的债务预算收入。本项目应当根据“债务预算收入”的本年发生额填列。

（8）“非同级财政拨款预算收入”项目，反映单位本年从非同级政府财政部门取得的财政拨款。本项目应当根据“非同级财政拨款预算收入”科目的本年发生额填列。

（9）“投资预算收益”项目，反映事业单位本年取得的按规定纳

入单位预算管理的投资收益。本项目应当根据“投资预算收益”科目的本年发生额填列。

（10）“其他预算收入”项目，反映单位本年取得的除上述收入以外的纳入单位预算管理的各项预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目的本年发生额填列。

“利息预算收入”项目，反映单位本年取得的利息预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目的明细记录分析填列。单位单设“利息预算收入”科目的，应当根据“利息预算收入”科目的本年发生额填列。

“捐赠预算收入”项目，反映单位本年取得的捐赠预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目明细账记录分析填列。单位单设“捐赠预算收入”科目的，应当根据“捐赠预算收入”科目的本年发生额填列。

“租金预算收入”项目，反映单位本年取得的租金预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目明细账记录分析填列。单位单设“租金预算收入”科目的，应当根据“租金预算收入”科目的本年发生额填列。

2.本年预算支出

（11）“本年预算支出”项目，反映单位本年预算支出总额。本项目应当根据本表中“行政支出”、“事业支出”、“经营支出”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“投资支出”、“债务还本支出”和“其他支出”项目金额的合计数填列。

（12）“行政支出”项目，反映行政单位本年履行职责实际发生

的支出。本项目应当根据“行政支出”科目的本年发生额填列。

（13）“事业支出”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动发生的支出。本项目应当根据“事业支出”科目的本年发生额填列。

（14）“经营支出”项目，反映事业单位本年在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的支出。本项目应当根据“经营支出”科目的本年发生额填列。

（15）“上缴上级支出”项目，反映事业单位本年按照财政部门和主管部门的规定上缴上级单位的支出。本项目应当根据“上缴上级支出”科目的本年发生额填列。

（16）“对附属单位补助支出”项目，反映事业单位本年用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的支出。本项目应当根据“对附属单位补助支出”科目的本年发生额填列。

（17）“投资支出”项目，反映事业单位本年以货币资金对外投资发生的支出。本项目应当根据“投资支出”科目的本年发生额填列。

（18）“债务还本支出”项目，反映事业单位本年偿还自身承担的纳入预算管理的从金融机构举借的债务本金的支出。本项目应当根据“债务还本支出”科目的本年发生额填列。

（19）“其他支出”项目，反映单位本年除以上支出以外的各项支出。本项目应当根据“其他支出”科目的本年发生额填列。

“利息支出”项目，反映单位本年发生的利息支出。本项目应当根据“其他支出”科目明细账记录分析填列。单位单设“利息支出”科目的，应当根据“利息支出”科目的本年发生额填列。

“捐赠支出”项目，反映单位本年发生的捐赠支出。本项目应当根据“其他支出”科目明细账记录分析填列。单位单设“捐赠支出”科目的，应当根据“捐赠支出”科目的本年发生额填列。

3.本年预算收支差额

（20）“本年预算收支差额”项目，反映单位本年各项预算收支相抵后的差额。本项目应当根据本表中“本期预算收入”项目金额减去“本期预算支出”项目金额后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

六、预算结转结余变动表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内预算结转结余的变动情况。

（二）本表“本年数”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年数”栏反映各项目的上年实际发生数，应当根据上年度预算结转结余变动表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度预算结转结余变动表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度预算结转结余变动表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度预算结转结余变动表的“上年数”栏。

（三）本表中“年末预算结转结余”项目金额等于“年初预算结转结余”、“年初余额调整”、“本年变动金额”三个项目的合计数。

（四）本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法

1.“年初预算结转结余”项目，反映单位本年预算结转结余的年初余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”、“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

（1）“财政拨款结转结余”项目，反映单位本年财政拨款结转结余资金的年初余额。本项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目本年年初余额合计数填列。

（2）“其他资金结转结余”项目，反映单位本年其他资金结转结余的年初余额。本项目应当根据“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用结余”、“经营结余”科目本年年初余额的合计数填列。

2.“年初余额调整”项目，反映单位本年预算结转结余年初余额调整的金额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”、“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

（1）“财政拨款结转结余”项目，反映单位本年财政拨款结转结余资金的年初余额调整金额。本项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目的本年发生额的合计数填列；如调整减少年初财政拨款结转结余，以“-”号填列。

（2）“其他资金结转结余”项目，反映单位本年其他资金结转结余的年初余额调整金额。本项目应当根据“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目的本年发生额的合计数填列；如调整减少年初其他资金结转结余，以“-”号填列。

3.“本年变动金额”项目，反映单位本年预算结转结余变动的金额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”、“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

（1）“财政拨款结转结余”项目，反映单位本年财政拨款结转结余资金的变动。本项目应当根据本项目下“本年收支差额”、“归集

调入”、“归集上缴或调出”项目金额的合计数填列。

①“本年收支差额”项目，反映单位本年财政拨款资金收支相抵后的差额。本项目应当根据“财政拨款结转”科目下“本年收支结转”明细科目本年转入的预算收入与预算支出的差额填列；差额为负数的，以“-”号填列。

②“归集调入”项目，反映单位本年按照规定从其他单位归集调入的财政拨款结转资金。本项目应当根据“财政拨款结转”科目下“归集调入”明细科目的本年发生额填列。

③“归集上缴或调出”项目，反映单位本年按照规定上缴的财政拨款结转结余资金及按照规定向其他单位调出的财政拨款结转资金。本项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“归集上缴”明细科目，以及“财政拨款结转”科目下“归集调出”明细科目本年发生额的合计数填列，以“-”号填列。

（2）“其他资金结转结余”项目，反映单位本年其他资金结转结余的变动。本项目应当根据本项目下“本年收支差额”、“缴回资金”、“使用专用结余”、“支付所得税”项目金额的合计数填列。

①“本年收支差额”项目，反映单位本年除财政拨款外的其他资金收支相抵后的差额。本项目应当根据“非财政拨款结转”科目下“本年收支结转”明细科目、“其他结余”科目、“经营结余”科目本年转入的预算收入与预算支出的差额的合计数填列;如为负数，以“-”号填列。

②“缴回资金”项目，反映单位本年按照规定缴回的非财政拨款结转资金。本项目应当根据“非财政拨款结转”科目下“缴回资金”

明细科目本年发生额的合计数填列，以“-”号填列。

③“使用专用结余”项目，反映本年事业单位根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金的金额。本项目应当根据“专用结余”科目明细账中本年使用专用结余业务的发生额填列，以“-”号填列。

④“支付所得税”项目，反映有企业所得税缴纳义务的事业单位本年实际缴纳的企业所得税金额。本项目应当根据“非财政拨款结余”明细账中本年实际缴纳企业所得税业务的发生额填列，以“-”号填列。

4.“年末预算结转结余”项目，反映单位本年预算结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”、“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

（1）“财政拨款结转结余”项目，反映单位本年财政拨款结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转”、“财政拨款结余”项目金额的合计数填列。

本项目下“财政拨款结转”、“财政拨款结余”项目，应当分别根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目的本年年末余额填列。

（2）“其他资金结转结余”项目，反映单位本年其他资金结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用结余”、“经营结余”项目金额的合计数填列。

本项目下 “非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用结余”、“经营结余”项目，应当分别根据“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用结余”、“经营结余”科目的本年年末余额

填列。

七、财政拨款预算收入支出表编制说明

（一）本表反映单位本年财政拨款预算资金收入、支出及相关变动的具体情况。

（二）本表“项目”栏内各项目，应当根据单位取得的财政拨款种类分项设置。其中“项目支出”项目下，根据每个项目设置；单位取得除一般公共财政预算拨款和政府性基金预算拨款以外的其他财政拨款的，应当按照财政拨款种类增加相应的资金项目及其明细项目。

（三）本表各栏及其对应项目的内容和填列方法

1.“年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映单位年初各项财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”及其明细科目的年初余额填列。本栏中各项目的数额应当与上年度财政拨款预算收入支出表中“年末财政拨款结转结余”栏中各项目的数额相等。

2.“调整年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映单位对年初财政拨款结转结余的调整金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；如调整减少年初财政拨款结转结余，以“-”号填列。

3.“本年归集调入”栏中各项目，反映单位本年按规定从其他单位调入的财政拨款结转资金金额。各项目应当根据“财政拨款结转”科目下“归集调入”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

4.“本年归集上缴或调出”栏中各项目，反映单位本年按规定实

际上缴的财政拨款结转结余资金，及按照规定向其他单位调出的财政拨款结转资金金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“归集上缴”科目和“财政拨款结转”科目下“归集调出”明细科目，及其所属明细科目的本年发生额填列，以“-”号填列。

5.“单位内部调剂”栏中各项目，反映单位本年财政拨款结转结余资金在单位内部不同项目等之间的调剂金额。各项目应当根据“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目下的“单位内部调剂”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；对单位内部调剂减少的财政拨款结余金额，以“-”号填列。

6.“本年财政拨款收入”栏中各项目，反映单位本年从同级财政部门取得的各类财政预算拨款金额。各项目应当根据“财政拨款预算收入”科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

7.“本年财政拨款支出”栏中各项目，反映单位本年发生的财政拨款支出金额。各项目应当根据“行政支出”、“事业支出”等科目及其所属明细科目本年发生额中的财政拨款支出数的合计数填列。

8.“年末财政拨款结转结余”栏中各项目，反映单位年末财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及其所属明细科目的年末余额填列。

八、附注

附注是对在会计报表中列示的项目所作的进一步说明，以及对未能在会计报表中列示项目的说明。附注是财务报表的重要组成部分。凡对报表使用者的决策有重要影响的会计信息，不论本制度是否有明确规定，单位均应当充分披露。

附注主要包括下列内容：

（一）单位的基本情况

单位应当简要披露其基本情况，包括单位主要职能、主要业务活动、所在地、预算管理关系等。

（二）会计报表编制基础

（三）遵循政府会计准则、制度的声明

（四）重要会计政策和会计估计

单位应当采用与其业务特点相适应的具体会计政策，并充分披露报告期内采用的重要会计政策和会计估计。主要包括以下内容：

1.会计期间。

2.记账本位币，外币折算汇率。

3.坏账准备的计提方法。

4.存货类别、发出存货的计价方法、存货的盘存制度，以及低值易耗品和包装物的摊销方法。

5.长期股权投资的核算方法。

6.固定资产分类、折旧方法、折旧年限和年折旧率；融资租入固定资产的计价和折旧方法。

7.无形资产的计价方法；使用寿命有限的无形资产，其使用寿命估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据；单位内部研究开发项目划分研究阶段和开发阶段的具体标准。

8.公共基础设施的分类、折旧（摊销）方法、折旧（摊销）年限，以及其确定依据。

9.政府储备物资分类，以及确定其发出成本所采用的方法。

10.保障性住房的分类、折旧方法、折旧年限。

11.其他重要的会计政策和会计估计。

12.本期发生重要会计政策和会计估计变更的，变更的内容和原因、受其重要影响的报表项目名称和金额、相关审批程序，以及会计估计变更开始适用的时点。

（五）会计报表重要项目说明

单位应当按照资产负债表和收入费用表项目列示顺序，采用文字和数据描述相结合的方式披露重要项目的明细信息。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。报表重要项目说明应包括但不限于下列内容：

1.货币资金的披露格式如下：

项目	期末余额	年初余额
库存现金		
银行存款		
其他货币资金		
合计		

2.应收账款按照债务人类别披露的格式如下：

债务人类别	期末余额	年初余额
政府会计主体：		
部门内部单位		
单位 1		
……		
部门外部单位		
单位 1		
……		
其他：		

单位 1		
……		
合计		

注 1：“部门内部单位”是指纳入单位所属部门财务报告合并范围的单位（下同）。

注 2：有应收票据、预付账款、其他应收款的，可比照应收账款进行披露。

3.存货的披露格式如下：

存货种类	期末余额	年初余额
1.		
……		
合计		

4.其他流动资产的披露格式如下：

项目	期末余额	年初余额
1.		
……		
合计		

注：有长期待摊费用、其他非流动资产的，可比照其他流动资产进行披露。

5.长期投资

（1）长期债券投资的披露格式如下：

债券发行主体	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
1.				
……				
合计				

注：有短期投资的，可比照长期债券投资进行披露。

（2）长期股权投资的披露格式如下：

被投资单位	核算方法	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
1.					
……					

合计					

（3）当期发生的重大投资净损益项目、金额及原因。

6.固定资产

（1）固定资产的披露格式如下：

项目	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
一、原值合计				
其中：房屋及构筑物				
通用设备				
专用设备				
文物和陈列品				
图书、档案				
家具、用具、装具及动植物				
二、累计折旧合计				
其中：房屋及构筑物				
通用设备				
专用设备				
家具、用具、装具				
三、账面价值合计				
其中：房屋及构筑物				
通用设备				
专用设备				
文物和陈列品				
图书、档案				
家具、用具、装具及动植物				

（2）已提足折旧的固定资产名称、数量等情况。

（3）出租、出借固定资产以及固定资产对外投资等情况。

7.在建工程的披露格式如下：

项目	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
1.				
……				
合计				

8.无形资产

（1）各类无形资产的披露格式如下：

项目	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
一、原值合计				
1.				
……				
二、累计摊销合计				
1.				
……				
三、账面价值合计				
1.				
……				

（2）计入当期损益的研发支出金额、确认为无形资产的研发支出金额。

（3）无形资产出售、对外投资等处置情况。

9.公共基础设施

（1）公共基础设施的披露格式如下：

项目	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
原值合计				
市政基础设施				
1.				
……				
交通基础设施				
1.				
……				

水利基础设施				
1.				
……				
其他				
……				
累计折旧合计				
市政基础设施				
1.				
……				
交通基础设施				
1.				
……				
水利基础设施				
1.				
……				
其他				
……				
账面价值合计				
市政基础设施				
1.				
……				
交通基础设施				
1.				
……				
水利基础设施				
1.				
……				
其他				
……				

（2）确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权的账面余额、累计摊销额及变动情况。

（3）已提取折旧继续使用的公共基础设施的名称、数量等。

10.政府储备物资的披露格式如下：

物资类别	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
1.				
……				

合计				

注：如单位有因动用而发出需要收回或者预期可能收回、但期末尚未收回的政府储备物资，应当单独披露其期末账面余额。

11.受托代理资产的披露格式如下：

资产类别	年初余额	本期增加额	本期减少额	期末余额
货币资金				
受托转赠物资				
受托存储保管物资				
罚没物资				
其他				
合计				

12.应付账款按照债权人类别披露的格式如下：

债权人类别	期末余额	年初余额
政府会计主体：		
部门内部单位		
单位 1		
……		
部门外部单位		
单位 1		
……		
其他：		
单位 1		
……		
合计		

注：有应付票据、预收账款、其他应付款、长期应付款的，可比照应付账款进行披露。

13.其他流动负债的披露格式如下：

项目	期末余额	年初余额
1.		
……		
合计		

注：有预计负债、其他非流动负债的，可比照其他流动负债进行披露。

14.长期借款

（1）长期借款按照债权人披露的格式如下：

债权人	期末余额	年初余额
1.		
……		
合计		

注：有短期借款的，可比照长期借款进行披露。

（2）单位有基建借款的，应当分基建项目披露长期借款年初数、本年变动数、年末数及到期期限。

15. 事业收入按照收入来源的披露格式如下：

收入来源	本期发生额	上期发生额
来自财政专户管理资金		
本部门内部单位		
单位 1		
……		
本部门以外同级政府单位		
单位 1		
……		
其他		
单位 1		
……		
合计		

16.非同级财政拨款收入按收入来源的披露格式如下：

收入来源	本期发生额	上期发生额
本部门以外同级政府单位		
单位 1		
……		
本部门以外非同级政府单位		
单位 1		

……		
合计		

17. 其他收入按照收入来源的披露格式如下：

收入来源	本期发生额	上期发生额
本部门内部单位		
单位 1		
……		
本部门以外同级政府单位		
单位 1		
……		
本部门以外非同级政府单位		
单位 1		
……		
其他		
单位 1		
……		
合计		

18.业务活动费用

（1）按经济分类的披露格式如下：

项目	本期发生额	上期发生额
工资福利费用		
商品和服务费用		
对个人和家庭的补助费用		
对企业补助费用		
固定资产折旧费		
无形资产摊销费		
公共基础设施折旧（摊销）费		
保障性住房折旧费		
计提专用基金		
……		

合计		

注：有单位管理费用、经营费用的，可比照（业务活动费用）此表进行披露。

（2）按支付对象的披露格式如下：

支付对象	本期发生额	上期发生额
本部门内部单位		
单位 1		
……		
本部门以外同级政府单位		
单位 1		
……		
其他		
单位 1		
……		
合计		

注：有单位管理费用、经营费用的，可比照（业务活动费用）此表进行披露。

19.其他费用按照类别披露的格式如下：

费用类别	本期发生额	上期发生额
利息费用		
坏账损失		
罚没支出		
……		
合计		

20.本期费用按照经济分类的披露格式如下：

项目	本年数	上年数
工资福利费用		
商品和服务费用		
对个人和家庭的补助费用		
对企业补助费用		
固定资产折旧费		

无形资产摊销费		
公共基础设施折旧（摊销）费		
保障性住房折旧费		
计提专用基金		
所得税费用		
资产处置费用		
上缴上级费用		
对附属单位补助费用		
其他费用		
本期费用合计		

注：单位在按照本制度规定编制收入费用表的基础上，可以根据需要按照此表披露的内容编制收入费用表。

（六）本年盈余与预算结余的差异情况说明

为了反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数与本年预算结余数之间的差异，单位应当按照重要性原则，对本年度发生的各类影响收入（预算收入）和费用（预算支出）的业务进行适度归并和分析，披露将年度预算收入支出表中“本年预算收支差额”调节为年度收入费用表中“本期盈余”的信息。有关披露格式如下：

项　目	金额
一、本年预算结余（本年预算收支差额）	
二、差异调节	——
（一）重要事项的差异	
加：1.当期确认为收入但没有确认为预算收入	
（1）应收款项、预收账款确认的收入	
（2）接受非货币性资产捐赠确认的收入	
2.当期确认为预算支出但没有确认为费用	
（1）支付应付款项、预付账款的支出	
（2）为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出	
（3）为购建固定资产等的资本性支出	
（4）偿还借款本息支出	
减：1.当期确认为预算收入但没有确认为收入	

（1）收到应收款项、预收账款确认的预算收入	
（2）取得借款确认的预算收入	
2.当期确认为费用但没有确认为预算支出	
（1）发出存货、政府储备物资等确认的费用	
（2）计提的折旧费用和摊销费用	
（3）确认的资产处置费用（处置资产价值）	
（4）应付款项、预付账款确认的费用	
（二）其他事项差异	
三、本年盈余（本年收入与费用的差额）	

（七）其他重要事项说明

1.资产负债表日存在的重要或有事项说明。没有重要或有事项的，也应说明。

2.以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明。

3.通过债务资金形成的固定资产、公共基础设施、保障性住房等资产的账面价值、使用情况、收益情况及与此相关的债务偿还情况等的说明。

4.重要资产置换、无偿调入（出）、捐入（出）、报废、重大毁损等情况的说明。

5.事业单位将单位内部独立核算单位的会计信息纳入本单位财务报表情况的说明。

6.政府会计具体准则中要求附注披露的其他内容。

7.有助于理解和分析单位财务报表需要说明的其他事项。

附录：主要业务和事项账务处理举例

序号	业务和事项内容		账务处理[2]	
			财务会计	预算会计
一、资产类				
1	1001 库存现金			
（1）	提现		借：库存现金 贷：银行存款等	——
	存现		借：银行存款等 贷：库存现金	——
（2）	差旅费	职工出差等借出现金	借：其他应收款 贷：库存现金	——
		出差人员报销差旅费	借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 库存现金[实际报销金额小于借款金额的差额] 贷：其他应收款 或： 借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 贷：其他应收款 库存现金[实际报销金额大于借款金额的差额]	借：行政支出/事业支出等[实际报销金额] 贷：资金结存——货币资金
（3）	其他涉及	因开展业务等其他	借：库存现金	借：资金结存——货币资金

[2] 本表中所列举的业务和事项涉及增值税的，参照“应交增值税”科目进行账务处理。

	现金的业务	事项收到现金	贷：事业收入/应收账款等	贷：事业预算收入等
		因购买服务、商品或其他事项支出现金	借：业务活动费用/单位管理费用/其他费用/应付账款等 贷：库存现金	借：行政支出/事业支出/其他支出等 贷：资金结存——货币资金
		对外捐赠现金资产	借：其他费用 贷：库存现金	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
（4）	受托代理、代管现金	收到	借：库存现金——受托代理资产 贷：受托代理负债	——
		支付	借：受托代理负债 贷：库存现金——受托代理资产	——
（5）	现金溢余	按照溢余金额转入待处理财产损溢	借：库存现金 贷：待处理财产损溢	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入
		属于应支付给有关人员或单位的部分	借：待处理财产损溢 贷：其他应付款 借：其他应付款 贷：库存现金	—— 借：其他预算收入 贷：资金结存——货币资金
		属于无法查明原因的部分，报经批准后	借：待处理财产损溢 贷：其他收入	——
（6）	现金短缺	按照短缺金额转入待处理财产损溢	借：待处理财产损溢 贷：库存现金	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
		属于应由责任人赔偿的部分	借：其他应收款 贷：待处理财产损溢 借：库存现金 贷：其他应收款	 借：资金结存——货币资金 贷：其他支出
		属于无法查明原因的部分，报经批准后	借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢	——

2	**1002 银行存款**			
（1）	将款项存入银行或其他金融机构		借：银行存款 贷：库存现金/事业收入/其他收入等	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入/其他预算收入等
（2）	提现		借：库存现金 贷：银行存款	——
（3）	支付款项		借：业务活动费用/单位管理费用/其他费用等 贷：银行存款	借：行政支出/事业支出/其他支出等 贷：资金结存——货币资金
（4）	银行存款账户	收到银行存款利息	借：银行存款 贷：利息收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入
		支付银行手续费等	借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：银行存款	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——货币资金
（5）	受托代理、代管银行存款	收到	借：银行存款——受托代理资产 贷：受托代理负债	——
		支付	借：受托代理负债 贷：银行存款——受托代理资产	——
（6）	外币业务	以外币购买物资、劳务等	借：在途物品/库存物品等 贷：银行存款[外币账户]/应付账款等[外币账户]	借：事业支出等 贷：资金结存——货币资金
		以外币收取相关款项等	借：银行存款[外币账户]/应收账款等[外币账户] 贷：事业收入等	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入等
		期末，根据各外币账户按照期末的即期汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额，作为汇兑损益	借：银行存款/应收账款/应付账款等 贷：业务活动费用/单位管理费用等［汇兑收益］ 借：业务活动费用/单位管理费用等[汇兑损失] 贷：银行存款/应收账款/应付账款等	借：资金结存——货币资金 贷：行政支出/事业支出等[汇兑收益] 借：行政支出/事业支出等[汇兑损失] 贷：资金结存——货币资金

3	**1011 零余额账户用款额度**			
（1）	收到额度	收到“授权支付到账通知书”	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入
（2）	按照规定支用额度	支付日常活动费用	借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：零余额账户用款额度	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——零余额账户用款额度
		购买库存物品或购建固定资产等	借：库存物品/固定资产/在建工程等 贷：零余额账户用款额度	
（3）	提现	从零余额账户提取现金	借：库存现金 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——货币资金 贷：资金结存——零余额账户用款额度
		将现金退回单位零余额账户	借：零余额账户用款额度 贷：库存现金	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——货币资金
（4）	因购货退回等发生国库授权支付额度退回	本年度授权支付的款项	借：零余额账户用款额度 贷：库存物品等	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：行政支出/事业支出等
		以前年度授权支付的款项	借：零余额账户用款额度 贷：库存物品/以前年度盈余调整等	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款结转——年初余额调整 /财政拨款结余——年初余额调整
（5）	年末，注销额度	根据代理银行提供的对账单注销财政授权支付额度	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度
		本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户额度下达数的，根据未下达的用款额度	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入

（6）	下年初，恢复额度	根据代理银行提供的额度恢复到账通知书恢复财政授权支付额度	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度
		收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度
4	**1021 其他货币资金**			
（1）	形成其他货币资金	取得银行本票、银行汇票、信用卡时	借：其他货币资金——银行本票存款 ——银行汇票存款 ——信用卡存款 贷：银行存款	——
（2）	发生支付	用银行本票、银行汇票、信用卡支付时	借：在途物品/库存物品等 贷：其他货币资金——银行本票存款 ——银行汇票存款 ——信用卡存款	借：事业支出等[实际支付金额] 贷：资金结存——货币资金
（3）	余款退回时	银行本票、银行汇票、信用卡的余款退回时	借：银行存款 贷：其他货币资金——银行本票存款 ——银行汇票存款 ——信用卡存款	——
5	**1101 短期投资**			
（1）	取得短期投资	取得短期投资时	借：短期投资 贷：银行存款等	借：投资支出 贷：资金结存——货币资金

		收到购买时已到付息期但尚未领取的利息时	借：银行存款 贷：短期投资	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出
（2）	短期投资持有期间收到利息		借：银行存款 贷：投资收益	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
（3）	出售短期投资或到期收回短期投资（国债）本息		借：银行存款[实际收到的金额] 投资收益[借差] 贷：短期投资[账面余额] 投资收益[贷差]	借：资金结存——货币资金[实收款] 投资预算收益[实收款小于投资成本的差额] 贷：投资支出[出售或收回当年投资的]/其他结余[出售或收回以前年度投资的] 投资预算收益[实收款大于投资成本的差额]
6	**1201 财政应返还额度**			
（1）	财政直接支付方式下，确认财政应返还额度	年末本年度预算指标数与当年实际支付数的差额	借：财政应返还额度——财政直接支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
		下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时	借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品等 贷：财政应返还额度——财政直接支付	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——财政应返还额度
（2）	财政授权支付方式下，确认财政应返还额度	年末本年度预算指标数大于额度下达数的，根据未下达的用款额度	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
		年末根据代理银行提供的对账单作注销额度处理	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度

		下年初额度恢复和下年初收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额	借：零余额账户用款额度 　　贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 　　贷：资金结存——财政应返还额度
7	**1211 应收票据**			
（1）	收到商业汇票	销售产品、提供服务等收到商业汇票时	借：应收票据 　　贷：经营收入等	——
（2）	商业汇票向银行贴现	持未到期的商业汇票向银行贴现	借：银行存款[贴现净额] 　　经营费用等[贴现利息] 　　贷：应收票据[不附追索权] 　　/短期借款[附追索权]	借：资金结存——货币资金 　　贷：经营预算收入等[贴现净额]
		附追索权的商业汇票到期未发生追索事项	借：短期借款 　　贷：应收票据	——
（3）	商业汇票背书转让	将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资	借：库存物品等 　　贷：应收票据 　　银行存款[差额]	借：经营支出等[支付的金额] 　　贷：资金结存——货币资金
（4）	商业汇票到期	商业汇票到期，收回应收票据	借：银行存款 　　贷：应收票据	借：资金结存——货币资金 　　贷：经营预算收入等
		商业汇票到期，付款人无力支付票款时	借：应收账款 　　贷：应收票据	——

8	**1212 应收账款**			
（1）	发生应收账款时	应收账款收回后不需上缴财政	借：应收账款 贷：事业收入/经营收入/其他收入等	——
		应收账款收回后需上缴财政	借：应收账款 贷：应缴财政款	——
（2）	收回应收账款时	应收账款收回后不需上缴财政	借：银行存款等 贷：应收账款	借：资金结存——货币资金等 贷：事业预算收入/经营预算收入/其他预算收入等
		应收账款收回后需上缴财政	借：银行存款等 贷：应收账款	——
（3）	逾期无法收回的应收账款	报批后予以核销	借：坏账准备/应缴财政款 贷：应收账款	——
		事业单位已核销不需上缴财政的应收账款在以后期间收回	借：应收账款 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结余等
		单位已核销需上缴财政的应收账款在以后期间收回	借：银行存款等 贷：应缴财政款	——
9	**1214 预付账款**			
（1）	发生预付账款时		借：预付账款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	收到所购物资或劳务，以及根据工程进度结算工程价款等时		借：业务活动费用/库存物品/固定资产/在建工程等 贷：预付账款	借：行政支出/事业支出等[补付款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存

			零余额账户用款额度/财政拨款收入/银行存款等[补付款项]	
（3）	预付账款退回	当年预付账款退回	借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 贷：预付账款	借：财政拨款预算收入/资金结存 贷：行政支出/事业支出等
		以前年度预付账款退回	借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等 贷：预付账款	借：资金结存 贷：财政拨款结余——年初余额调整 /财政拨款结转——年初余额调整等
（4）	逾期无法收回的预付账款转为其他应收款		借：其他应收款 贷：预付账款	——
10	**1215 应收股利**			
（1）	取得的长期股权投资	取得长期股权投资	借：长期股权投资 应收股利[取得投资支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润] 贷：银行存款[取得投资支付的全部价款]	借：投资支出[取得投资支付的全部价款] 贷：资金结存——货币资金
		收到取得投资所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的股利或利润时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出等
（2）	持有投资期间	被投资单位宣告发放现金股利或利润	借：应收股利 贷：投资收益/长期股权投资	——
		收到现金股利或利润时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益

11	**1216 应收利息**			
（1）	取得的债券投资	取得长期债券投资	借：长期债券投资 　　应收利息[取得投资支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息] 　　贷：银行存款[取得投资支付的全部价款]	借：投资支出[取得投资支付的全部价款] 　　贷：资金结存——货币资金
		收到取得投资所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时	借：银行存款 　　贷：应收利息	借：资金结存——货币资金 　　贷：投资支出等
（2）	持有投资期间	按期计提利息	借：应收利息[分期付息、到期还本债券计提的利息] 　　贷：投资收益	——
		实际收到利息	借：银行存款 　　贷：应收利息	借：资金结存——货币资金 　　贷：投资预算收益
12	**1218 其他应收款**			
（1）	发生暂付款项（包括偿还未报销的公务卡款项）	暂付款项时	借：其他应收款 　　贷：银行存款/库存现金/零余额账户用款额度等	——
		报销时	借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 　　贷：其他应收款	借：行政支出/事业支出等[实际报销金额] 　　贷：资金结存
		收回暂付款项时	借：库存现金/银行存款等 　　贷：其他应收款	——
（2）	发生其他各种应收款项	确认其他应收款时	借：其他应收款 　　贷：上级补助收入/附属单位上缴收入/其他收入等	——

		收到其他应收款项时	借：银行存款/库存现金等 　　贷：其他应收款	借：资金结存——货币资金 　　贷：上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/其他预算收入等
（3）	拨付给内部有关部门的备用金	财务部门核定并发放备用金时	借：其他应收款 　　贷：库存现金	——
		根据报销数用现金补足备用金定额时	借：业务活动费用/单位管理费用等 　　贷：库存现金	借：行政支出/事业支出等 　　贷：资金结存——货币资金
（4）	逾期无法收回的其他应收款	经批准核销时	借：坏账准备[事业单位]/资产处置费用[行政单位] 　　贷：其他应收款	——
		已核销的其他应收款在以后期间收回	事业单位： 借：其他应收款 　　贷：坏账准备 借：银行存款等 　　贷：其他应收款 行政单位： 借：银行存款等 　　贷：其他收入	借：资金结存——货币资金 　　贷：其他预算收入
13	**1219 坏账准备**			
（1）	年末全面分析不需上缴财政的应收账款和其他应收款	计提坏账准备，确认坏账损失	借：其他费用 　　贷：坏账准备	——
		冲减坏账准备	借：坏账准备 　　贷：其他费用	——

（2）	逾期无法收回的应收账款和其他应收款	报批后予以核销	借：坏账准备 贷：应收账款/其他应收款	——
		已核销不需上缴财政的应收款项在以后期间收回	借：应收账款/其他应收款 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款/其他应收款	借：资金结存——货币资金等 贷：非财政拨款结余等
14	**1301 在途物品**			
（1）	购入材料等物资，结算凭证收到货未到，款已付或已开出商业汇票		借：在途物品 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付票据等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	所购材料等物资到达验收入库		借：库存物品 贷：在途物品	——
15	**1302 库存物品**			
（1）	取得库存物品	外购的库存物品验收入库	借：库存物品 贷：财政拨款收入/财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		自制的库存物品加工完成、验收入库	借：库存物品——相关明细科目 贷：加工物品——自制物品	——
		委托外单位加工收回的库存物品	借：库存物品——相关明细科目 贷：加工物品——委托加工物品	——
		置换换入的库存物品	借：库存物品[换出资产评估价值+其他相关支出] 固定资产累计折旧/无形资产累计摊销 资产处置费用[借差] 贷：库存物品/固定资产/无形资产等[账面余额]	借：其他支出[实际支付的其他相关支出] 贷：资金结存

			银行存款等[其他相关支出] 其他收入[贷差]	
		涉及补价的： ①支付补价的	借：库存物品[换出资产评估价值+其他相关支出+补价] 固定资产累计折旧/无形资产累计摊销 资产处置费用[借差] 贷：库存物品/固定资产/无形资产等[账面余额] 银行存款等[其他相关支出+补价] 其他收入[贷差]	借：其他支出[实际支付的补价和其他相关支出] 贷：资金结存
		②收到补价的	借：库存物品[换出资产评估价值+其他相关支出-补价] 银行存款等[补价] 固定资产累计折旧/无形资产累计摊销 资产处置费用[借差] 贷：库存物品/固定资产/无形资产等[账面余额] 银行存款等[其他相关支出] 应缴财政款[补价-其他相关支出] 其他收入[贷差]	借：其他支出[其他相关支出大于收到的补价的差额] 贷：资金结存
		接受捐赠的库存物品	借：库存物品[按照确定的成本] 贷：银行存款等[相关税费] 捐赠收入	借：其他支出[实际支付的相关税费] 贷：资金结存
		无偿调入的库存物品	借：库存物品[按照确定的成本] 贷：银行存款等[相关税费] 无偿调拨净资产	借：其他支出[实际支付的相关税费] 贷：资金结存
		按照名义金额入账的接收捐赠、无偿调入的库存物品及发	借：库存物品[名义金额] 贷：捐赠收入[接受捐赠] /无偿调拨净资产[无偿调入]	——

		生的相关税费、运输费等	借：其他费用 贷：银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存
（2）	发出库存物品	开展业务活动、按照规定自主出售或加工物品等领用、发出库存物品时	借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用/加工物品等 贷：库存物品[按照领用、发出成本]	——
		经批准对外捐赠的库存物品发出时	借：资产处置费用 贷：库存物品[账面余额] 银行存款[归属于捐出方的相关费用]	借：其他支出[实际支付的相关费用] 贷：资金结存
		经批准无偿调出的库存物品发出时	借：无偿调拨净资产 贷：库存物品[账面余额] 借：资产处置费用 贷：银行存款等[归属于调出方的相关费用]	借：其他支出[实际支付的相关费用] 贷：资金结存
		经批准对外出售[自主出售除外]的库存物品发出时	借：资产处置费用 贷：库存物品[账面余额] 借：银行存款等[收到的价款] 贷：银行存款等[发生的相关税费] 应缴财政款	——
		经批准置换换出库存物品	参照置换换入“库存物品”的处理	
（3）	库存物品定期盘点及毁损、报废	盘盈的库存物品	借：库存物品 贷：待处理财产损溢	——
		盘亏或者毁损、报废的库存物品转入待处理资产	借：待处理财产损溢 贷：库存物品[账面余额]	——

		增值税一般纳税人购进的非自用材料发生盘亏或者毁损、报废的	借：待处理财产损溢 贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）	——
16	1303 加工物品			
（1）	自制物品	为自制物品领用材料时	借：加工物品——自制物品（直接材料） 贷：库存物品（相关明细科目）	——
		专门从事物资制造的人员发生的直接人工费用	借：加工物品——自制物品（直接人工） 贷：应付职工薪酬	——
		为自制物品发生其他直接费用和间接费用	借：加工物品——自制物品（其他直接费用、间接费用） 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：事业支出/经营支出等[实际支付金额] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		自制加工完成、验收入库	借：库存物品（相关明细科目） 贷：加工物品——自制物品（直接材料、直接人工、其他直接费用、间接费用）	——
（2）	委托加工物品	发给外单位加工的材料	借：加工物品——委托加工物品 贷：库存物品（相关明细科目）	——
		支付加工费用等	借：加工物品——委托加工物品 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		委托加工完成的物品验收入库	借：库存物品（相关明细科目） 贷：加工物品——委托加工物品	——
17	1401 待摊费用			
（1）	发生待摊费用时		借：待摊费用	借：行政支出/事业支出等

			贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	按照受益期限分期平均摊销时		借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：待摊费用[每期摊销金额]	——
（3）	将摊余金额一次全部转入当期费用时		借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：待摊费用[全部未摊销金额]	——
18	**1501 长期股权投资**			
（1）	取得长期股权投资	以现金取得的长期股权投资	借：长期股权投资——成本/长期股权投资 应收股利[实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的股利或利润] 贷：银行存款等[实际支付的价款]	借：投资支出[实际支付的价款] 贷：资金结存——货币资金
		收到取得投资时实际支付价款中所包含的已宣告但尚未发放的股利或利润时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出等
		以现金以外的其他资产置换取得长期股权投资	参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理	
		以未入账的无形资产取得的长期股权投资	借：长期股权投资 贷：银行存款/其他应交税费 其他收入	借：其他支出[支付的相关税费] 贷：资金结存
		接受捐赠的长期股权投资	借：长期股权投资——成本/长期股权投资 贷：银行存款等[相关税费] 捐赠收入	借：其他支出[支付的相关税费] 贷：资金结存

		无偿调入的长期股权投资		借：长期股权投资 贷：无偿调拨净资产 银行存款等[相关税费]	借：其他支出[支付的相关税费] 贷：资金结存
（2）	持有长期股权投资期间	成本法下	被投资单位宣告发放现金股利或利润时	借：应收股利 贷：投资收益	——
			收到被投资单位发放的现金股利时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
		权益法下	被投资单位实现净利润的，按照其份额	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益	——
			被投资单位发生净亏损的，按照其份额	借：投资收益 贷：长期股权投资——损益调整	——
			被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，按规定恢复确认投资收益的	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益	——
			被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按照其份额	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整	——
			被投资单位除	借：长期股权投资——其他权益变动	——

			净损益和利润分配以外的所有者权益变动时，按照其份额	贷：权益法调整 或： 借：权益法调整 贷：长期股权投资——其他权益变动	
			权益法下收到被投资单位发放的现金股利	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
		追加投资成本法改为权益法		借：长期股权投资——成本 贷：长期股权投资[成本法下账面余额] 银行存款等[追加投资]	借：投资支出[实际支付的金额] 贷：资金结存——货币资金
		权益法改为成本法		借：长期股权投资 贷：长期股权投资——成本 长期股权投资——损益调整 长期股权投资——其他权益变动	——
（3）	出售（转让）长期股权投资	处置以现金取得的长期股权投资		借：银行存款[实际取得价款] 投资收益[借差] 贷：长期股权投资[账面余额] 应收股利[尚未领取的现金股利或利润] 银行存款等[支付的相关税费] 投资收益[贷差]	借：资金结存——货币资金[取得价款扣减支付的相关税费后的金额] 贷：投资支出/其他结余[投资款] 投资预算收益

		处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资	处置净收入上缴财政的	借：资产处置费用 　　贷：长期股权投资 借：银行存款[实际取得价款] 　　贷：应收股利[尚未领取的现金股利或利润] 　　银行存款等[支付的相关税费] 　　应缴财政款	借：资金结存——货币资金 　　贷：投资预算收益[获得的现金股利或利润]
			按照规定投资收益纳入单位预算管理的	借：资产处置费用 　　贷：长期股权投资 借：银行存款[实际取得价款] 　　贷：应收股利[尚未领取的现金股利或利润] 　　银行存款等[支付的相关税费] 　　投资收益[取得价款扣减投资账面余额、应收股利和相关税费后的差额] 　　应缴财政款[贷差]	借：资金结存——货币资金[取得价款扣减投资账面余额和相关税费后的差额] 　　贷：投资预算收益
（4）	其他方式处置长期股权投资	按照规定核销时		借：资产处置费用 　　贷：长期股权投资[账面余额]	——
		置换转出时		参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理	
（5）	权益法下，处置时结转原直接计入净资产的相关金额			借：权益法调整 　　贷：投资收益 或作相反分录。	——
19	**1502 长期债券投资**				

（1）	取得长期债券投资	取得长期债券投资时	借：长期债券投资——成本 应收利息[实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息] 贷：银行存款等[实际支付价款]	借：投资支出[实际支付价款] 贷：资金结存——货币资金
		收到取得投资所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时	借：银行存款 贷：应收利息	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出等
（2）	持有长期债券投资期间	按期以票面金额与票面利率计算确认利息收入时	借：应收利息[分期付息、到期还本] /长期债券投资——应计利息[到期一次还本付息] 贷：投资收益	——
		实际收到分期支付的利息时	借：银行存款 贷：应收利息	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
（3）	到期收回长期债券投资本息		借：银行存款等 贷：长期债券投资[账面余额] /应收利息 投资收益	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出/其他结余[投资成本] 投资预算收益
（4）	对外出售长期债券投资		借：银行存款等[实际收到的款项] 投资收益[借差] 贷：长期债券投资[账面余额] 应收利息 投资收益[贷差]	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出/其他结余[投资成本] 投资预算收益
20	**1601 固定资产**			
（1）	固定资产取得	①外购的固定资产 A 不需安装的	借：固定资产 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

		B 需要安装的固定资产先通过“在建工程”科目核算	借：在建工程 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		安装完工交付使用时	借：固定资产 贷：在建工程	——
		购入固定资产扣留质量保证金的	借：固定资产[不需安装]/在建工程［需要安装］ 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等 其他应付款［扣留期在 1 年以内（含 1 年）］/长期应付款［扣留期超过 1 年］	借：行政支出/事业支出/经营支出等[购买固定资产实际支付的金额] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		质保期满支付质量保证金时	借：其他应付款/长期应付款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		②自行建造的固定资产，工程完工交付使用时	借：固定资产 贷：在建工程	——
		③融资租入（或跨年度分期付款购入）的固定资产	借：固定资产[不需安装]/在建工程[需安装] 贷：长期应付款[协议或合同确定的租赁价款] 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[实际支付的相关税费、运输费等]	借：行政支出/事业支出/经营支出等[实际支付的相关税费、运输费等] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		定期支付租金（或分期付款）时	借：长期应付款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

		④接受捐赠的固定资产	借：固定资产[不需安装] /在建工程[需安装] 贷：银行存款/零余额账户用款额度等［发生的相关税费、运输费等] 捐赠收入[差额]	借：其他支出[支付的相关税费、运输费等] 贷：资金结存
		接受捐赠的固定资产按照名义金额入账的	借：固定资产[名义金额] 贷：捐赠收入 借：其他费用 贷：银行存款/零余额账户用款额度等[发生的相关税费、运输费等]	借：其他支出[支付的相关税费、运输费等] 贷：资金结存
		⑤无偿调入的固定资产	借：固定资产[不需安装]/在建工程[需安装] 贷：银行存款/零余额账户用款额度等［发生的相关税费、运输费等] 无偿调拨净资产[差额]	借：其他支出[支付的相关税费、运输费等] 贷：资金结存
		⑥置换取得的固定资产	参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理。	
（2）	与固定资产有关的后续支出	符合固定资产确认条件的（增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出）	借：在建工程［固定资产账面价值] 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	——
			借：在建工程 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		不符合固定资产确认条件的	借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

（3）	固定资产处置	出售、转让固定资产	借：资产处置费用 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	——
			借：银行存款[处置固定资产收到的价款] 贷：应缴财政款 银行存款等[发生的相关费用]	——
		对外捐赠固定资产	借：资产处置费用 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额] 银行存款等[归属于捐出方的相关费用]	按照对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用 借：其他支出 贷：资金结存
		无偿调出固定资产	借：无偿调拨净资产 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	
			借：资产处置费用 贷：银行存款等[归属于调出方的相关费用]	借：其他支出 贷：资金结存
		置换换出固定资产	参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的规定进行账务处理	
（4）	固定资产定期盘点清查	盘盈的固定资产	借：固定资产 贷：待处理财产损溢	——
		盘亏、毁损或报废的固定资产	借：待处理财产损溢[账面价值] 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	——
21	**1602 固定资产累计折旧**			
（1）	按月计提固定资产折旧时		借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等	——

			贷：固定资产累计折旧	
（2）	处置固定资产时		借：待处理财产损溢/无偿调拨净资产/资产处置费用等 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	涉及资金支付的，参照“固定资产”科目相关账务处理
22	**1611 工程物资**			
（1）	取得工程物资	购入工程物资	借：工程物资 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款/其他应付款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	领用工程物资	发出工程物资	借：在建工程 贷：工程物资	——
（3）	剩余工程物资	剩余工程物资转为存货	借：库存物品 贷：工程物资	——
23	**1613 在建工程**			
（1）	建筑安装工程投资	将固定资产等转入改建、扩建时	借：在建工程——建筑安装工程投资 固定资产累计折旧等 贷：固定资产等	——
		发包工程预付工程款时	借：预付账款——预付工程款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		按照进度结算工程款时	借：在建工程——建筑安装工程投资 贷：预付账款——预付工程款 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等	借：行政支出/事业支出等[补付款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		自行施工小型建筑安装工程发生支出时	借：在建工程——建筑安装工程投资 贷：工程物资/零余额账户用款额度/银行存款/应付职工薪酬等	借：行政支出/事业支出等[实际支付的款项] 贷：资金结存等

		改扩建过程中替换（拆除）原资产某些组成部分的	借：待处理财产损溢 贷：在建工程——建筑安装工程投资	——
		工程竣工验收交付使用时	借：固定资产等 贷：在建工程——建筑安装工程投资	——
（2）	设备投资	购入设备时	借：在建工程——设备投资 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		安装完毕，交付使用时	借：固定资产等 贷：在建工程——设备投资 ——建筑安装工程投资——安装工程	——
		将不需要安装设备和达不到固定资产标准的工具器具交付使用时	借：固定资产/库存物资 贷：在建工程——设备投资	——
（3）	待摊投资	发生构成待摊投资的各类费用时	借：在建工程——待摊投资 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付利息/长期借款/其他应交税费等	借：行政支出/事业支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入	借：银行存款等 贷：在建工程——待摊投资[按规定冲减工程成本的部分] 应缴财政款/其他收入[差额]	借：资金结存 贷：其他预算收入
		经批准将单项工程或单位工程报废净损失计入继续施工的工程成本的	借：在建工程——待摊投资 银行存款/其他应收款等[残料变价收入、赔款等] 贷：在建工程——建筑安装工程投资[毁损报废工程成本]	——

		工程交付使用时，按照一定的分配方法进行待摊投资分配	借：在建工程——建筑安装工程投资 ——设备投资 贷：在建工程——待摊投资	——
（4）	其他投资	发生其他投资支出时	借：在建工程——其他投资 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		资产交付使用时	借：固定资产/无形资产等 贷：在建工程——其他投资	——
（5）	基建转出投资	建造的产权不归属本单位的专用设施转出时	借：在建工程——基建转出投资 贷：在建工程——建筑安装工程投资	——
		冲销转出的在建工程时	借：无偿调拨净资产 贷：在建工程——基建转出投资	——
（6）	待核销基建支出	发生各类待核销基建支出时	借：在建工程——待核销基建支出 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		取消的项目发生的可行性研究费	借：在建工程——待核销基建支出 贷：在建工程——待摊投资	——
		由于自然灾害等原因发生的项目整体报废所形成的净损失	借：在建工程——待核销基建支出 银行存款/其他应收款等[残料变价收入、保险赔款等] 贷：在建工程——建筑安装工程投资等	——
		经批准冲销待核销基建支出时	借：资产处置费用 贷：在建工程——待核销基建支出	——
24	**1701 无形资产**			

（1）	无形资产取得	① 外购的无形资产入账时	借：无形资产 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		② 委托软件公司开发的软件，按照合同约定预付开发费时	借：预付账款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等[预付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		委托开发的软件交付使用，并支付剩余或全部软件开发费用时	借：无形资产[开发费总额] 贷：预付账款 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[支付的剩余款项]	按照支付的剩余款项金额 借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		③ 自行开发 A 开发完成，达到预定用途形成无形资产的	借：无形资产 贷：研发支出——开发支出	——
		B 自行研究开发无形资产尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按照法律程序已申请取得无形资产的	借：无形资产［依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用］ 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		④ 置换取得的无形资产	参照 “库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。	

		⑤ 接受捐赠的无形资产	借：无形资产 贷：银行存款/零余额账户用款额度等［发生的相关税费等］ 捐赠收入[差额]	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存
		接受捐赠的无形资产按照名义金额入账的	借：无形资产[名义金额] 贷：捐赠收入 借：其他费用 贷：银行存款/零余额账户用款额度等[发生的相关税费等]	借：其他支出[支付的相关税费费等] 贷：资金结存
		⑥ 无偿调入的无形资产	借：无形资产 贷：银行存款/零余额账户用款额度等［发生的相关税费等］ 无偿调拨净资产[差额]	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存
（2）	与无形资产有关的后续支出	符合无形资产确认条件的后续支出（如为增加无形资产的使用效能而发生的后续支出）	借：在建工程 无形资产累计摊销 贷：无形资产 借：在建工程/无形资产[无需暂停计提摊销的] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等[实际支付的资金] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		不符合无形资产确认条件的后续支出（为维护无形资产的正常使用而发生的后续支出）	借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（3）	无形资产处置	出售、转让无形资产	借：资产处置费用 无形资产累计摊销 贷：无形资产	——

			借：银行存款等[收到的价款] 贷：银行存款等[发生的相关费用] 应缴财政款/其他收入	如转让收入按照规定纳入本单位预算 借：资金结存 贷：其他预算收入
		对外捐赠无形资产	借：资产处置费用 无形资产累计摊销 贷：无形资产[账面余额] 银行存款等[归属于捐出方的相关费用]	借：其他支出[归属于捐出方的相关费用] 贷：资金结存
		无偿调出无形资产	借：无偿调拨净资产 无形资产累计摊销 贷：无形资产[账面余额] 借：资产处置费用 贷：银行存款等[相关费用]	借：其他支出[归属于调出方的相关费用] 贷：资金结存
		置换换出无形资产	参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的规定进行账务处理	
		经批准核销无形资产时	借：资产处置费用 无形资产累计摊销 贷：无形资产[账面余额]	——
25	**1702 无形资产累计摊销**			
（1）	按照月进行无形资产摊销时		借：业务活动费用/单位管理费用/加工物品等 贷：无形资产累计摊销	——
（2）	处置无形资产时		借：资产处置费用/无偿调拨净资产等 无形资产累计摊销 贷：无形资产[账面余额]	——
26	**1703 研发支出**			

	单位自行研究开发无形资产	自行研究开发项目研究阶段的支出	应当按照合理的方法先归集	借：研发支出——研究支出 贷：应付职工薪酬/库存物品/财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：事业支出/经营支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
			期（月）末转入当期费用	借：业务活动费用等 贷：研发支出——研究支出	——
		自行研究开发项目开发阶段的支出		借：研发支出——开发支出 贷：应付职工薪酬 库存物品 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：事业支出/经营支出等[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产		借：无形资产 贷：研发支出——开发支出	——
		年末经评估，研发项目预计不能达到预定用途		借：业务活动费用等 贷：研发支出——开发支出	——
27	**1801 公共基础设施**				
（1）	取得公共基础设施	自行建造公共基础设施完工交付使用时		借：公共基础设施 贷：在建工程	——
		接受无偿调入的公共基础设施		借：公共基础设施 贷：无偿调拨净资产 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[发生的归属于调入方的相关费用] 如无偿调入的公共基础设施成本无法可靠取得的	借：其他支出[支付的归属于调入方的相关费用] 贷：财政拨款预算收入/资金结存

			借：其他费用[发生的归属于调入方的相关费用] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	
		接受捐赠的公共基础设施	借：公共基础设施 贷：捐赠收入 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[发生的归属于捐入方的相关费用] 如接受捐赠的公共基础设施成本无法可靠取得的 借：其他费用[发生的归属于捐入方的相关费用] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出[支付的归属于捐入方的相关费用] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		外购的公共基础设施	借：公共基础设施 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	与公共基础设施有关的后续支出	为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出	借：在建工程 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施[账面余额] 借：在建工程[发生的相关后续支出] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出	借：业务活动费用 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出[实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（3）	按照规定处置公共基础设施	对外捐赠公共基础设施	借：资产处置费用 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施[账面余额] 银行存款等[归属于捐出方的相关费用]	借：其他支出[支付的归属于捐出方的相关费用] 贷：资金结存等
		无偿调出公共基础	借：无偿调拨净资产	借：其他支出[支付的归属于调出方的相关费用]

		设施	公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施[账面余额] 借：资产处置费用 贷：银行存款等[归属于调出方的相关费用]	贷：资金结存等
（4）	报废、毁损的公共基础设施		借：待处理财产损溢 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施（账面余额）	——
28	**1802 公共基础设施累计折旧（摊销）**			
（1）	按月计提公共基础设施折旧或摊销时		借：业务活动费用 贷：公共基础设施累计折旧（摊销）	——
（2）	处置公共基础设施时		借：待处理财产损溢/资产处置费用/无偿调拨净资产等 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施[账面余额]	——
29	**1811 政府储备物资**			
（1）	取得政府储备物资	购入的政府储备物资	借：政府储备物资 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		接受捐赠的政府储备物资	借：政府储备物资 贷：捐赠收入 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款[捐入方承担的相关税费]	借：其他支出[捐入方承担的相关税费] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		无偿调入的政府储备物资	借：政府储备物资 贷：无偿调拨净资产 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款[调入方承担的相关税费]	借：其他支出[调入方承担的相关税费] 贷：财政拨款预算收入/资金结存

（2）	发出政府储备物资	动用发出无需收回的政府储备物资		借：业务活动费用 　　贷：政府储备物资[账面余额]	——
		动用发出需要收回或预期可能收回的政府储备物资		发出物资时 借：政府储备物资——发出 　　贷：政府储备物资——在库 按照规定的质量验收标准收回物资时 借：政府储备物资——在库[收回物资的账面余额] 　　业务活动费用[未收回物资的账面余额] 　　贷：政府储备物资——发出	——
		因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的		借：无偿调拨净资产 　　贷：政府储备物资[账面余额]	
		对外销售政府储备物资的	按照规定物资销售收入纳入本单位预算的	借：业务活动费用 　　贷：政府储备物资 借：银行存款/应收账款等 　　贷：事业收入等 借：业务活动费用 　　贷：银行存款等[发生的相关税费]	借：资金结存[收到的销售价款] 　　贷：事业预算收入等 借：行政支出/事业支出 　　贷：资金结存[支付的相关税费]
			按照规定销售收入扣除相关税费后上交财政的	借：资产处置费用 　　贷：政府储备物资 借：银行存款等[收到的销售价款] 　　贷：银行存款[发生的相关税费] 　　应缴财政款	——
（3）	政府储备物资盘	盘盈的政府储备物资		借：政府储备物资 　　贷：待处理财产损溢	——

	盈、盘亏、报废或毁损	盘亏、报废或毁损的政府储备物资	借：待处理财产损溢 贷：政府储备物资	——
30	1821 文物文化资产			
（1）	取得文物文化资产	外购的文物文化资产	借：文物文化资产 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		接受无偿调入的文物文化资产	借：文物文化资产 贷：无偿调拨净资产 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[发生的归属于调入方的相关费用] 如无偿调入的文物文化资产成本无法可靠取得的 借：其他费用[发生的归属于调入方的相关费用] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出[支付的归属于调入方的相关费用] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		接受捐赠的文物文化资产	借：文物文化资产 贷：捐赠收入 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款[发生的归属于捐入方的相关费用] 接受捐赠的文物文化资产成本无法可靠取得的 借：其他费用[发生的归属于捐入方的相关费用] 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出[支付的归属于捐入方的相关费用] 贷：资金结存等
（2）	按照规定处置文物文化资产	对外捐赠文物文化资产	借：资产处置费用 贷：文物文化资产[账面余额] 银行存款等[归属于捐出方的相关费用]	借：其他支出[支付的归属于捐出方的相关费用] 贷：资金结存等
		无偿调出文物文化资产	借：无偿调拨净资产 贷：文物文化资产[账面余额]	借：其他支出[支付的归属于调出方的相关费用] 贷：资金结存等

			借：资产处置费用 贷：银行存款等[归属于调出方的相关费用]	
（3）	盘点文物文化资产	盘盈时	借：文物文化资产 贷：待处理财产损溢	——
		盘亏、毁损、报废时	借：待处理财产损溢 贷：文物文化资产[账面余额]	
31	1831 保障性住房			
（1）	保障性住房取得	外购的保障性住房	借：保障性住房 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		自行建造的保障性住房，工程完工交付使用时	借：保障性住房 贷：在建工程	——
		无偿调入的保障性住房	借：保障性住房 贷：银行存款/零余额账户用款额度等［发生的相关费用］ 无偿调拨净资产[差额]	借：其他支出[支付的相关税费] 贷：资金结存等
（2）	出租保障性住房	按照收取或应收的租金金额	借：银行存款/应收账款 贷：应缴财政款	——
（3）	处置保障性住房	出售保障性住房	借：资产处置费用 保障性住房累计折旧 贷：保障性住房[账面余额]	——
			借：银行存款[处置保障性住房收到的价款] 贷：应缴财政款 银行存款等[发生的相关费用]	——

		无偿调出保障性住房	借：无偿调拨净资产 保障性住房累计折旧 贷：保障性住房[账面余额]	——
			借：资产处置费用 贷：银行存款等[归属于调出方的相关费用]	借：其他支出 贷：资金结存等
（4）	保障性住房定期盘点清查	盘盈的保障性住房	借：保障性住房 贷：待处理财产损溢	——
		盘亏、毁损或报废的保障性住房	借：待处理财产损溢[账面价值] 保障性住房累计折旧 贷：保障性住房[账面余额]	——
32	**1832 保障性住房累计折旧**			
（1）	按月计提保障性住房折旧时		借：业务活动费用 贷：保障性住房累计折旧	——
（2）	处置保障性住房时		借：待处理财产损溢/无偿调拨净资产/资产处置费用等 保障性住房累计折旧 贷：保障性住房[账面余额]	涉及资金支付的，参照“保障性住房”科目的相关账务处理
33	**1891 受托代理资产**			
（1）	受托转赠物资	接受委托人委托需要转赠给受赠人的物资	借：受托代理资产 贷：受托代理负债	——
		受托协议约定由受托方承担相关税费、运输费的	借：其他费用 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出[实际支付的相关税费、运输费等] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		将受托转赠物资交付受赠人时	借：受托代理负债 贷：受托代理资产	——

		转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的	借：受托代理负债 　　贷：受托代理资产 借：库存物品/固定资产等 　　贷：其他收入	——
（2）	受托储存保管物资	接受委托人委托储存保管的物资	借：受托代理资产 　　贷：受托代理负债	——
		支付由受托单位承担的与受托储存保管的物资相关的运输费、保管费等	借：其他费用等 　　贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出等[实际支付的运输费、保管费等] 　　贷：财政拨款预算收入/资金结存
		根据委托人要求交付受托储存保管的物资时	借：受托代理负债 　　贷：受托代理资产	——
（3）	罚没物资	取得罚没物资时	借：受托代理资产 　　贷：受托代理负债	——
		按照规定处置罚没物资时	借：受托代理负债 　　贷：受托代理资产 处置时取得款项的 借：银行存款等 　　贷：应缴财政款	——
34	**1901 长期待摊费用**			
（1）	发生长期待摊费用		借：长期待摊费用 　　贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 　　贷：财政拨款预算收入/资金结存
（2）	按期摊销或一次转销长期待摊费用剩余账面余额		借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 　　贷：长期待摊费用	——
35	**1902 待处理财产损溢**			

（1）	账款核对时发现的现金短缺或溢余			参照“库存现金”科目的账务处理	
（2）	盘盈的非现金资产	转入待处理财产时		借：库存物品/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房等 贷：待处理财产损溢	——
		报经批准后处理时	对于流动资产	借：待处理财产损溢 贷：单位管理费用[事业单位] 业务活动费用[行政单位]	——
			对于非流动资产	借：待处理财产损溢 贷：以前年度盈余调整	——
（3）	盘亏或毁损、报废的非现金资产	转入待处理财产时		借：待处理财产损溢——待处理财产价值 固定资产累计折旧/公共基础设施累计折旧（摊销）/无形资产累计摊销/保障性住房累计折旧 贷：库存物品/固定资产/公共基础设施/无形资产/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房等	——
		报经批准处理时		借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢——待处理财产价值	——
		处理毁损、报废实物资产过程中取得的残值或残值变价收入、保险理赔或过失人赔偿等		借：库存现金/银行存款/库存物品/其他应收款等 贷：待处理财产损溢——处理净收入	——
		处理毁损、报废实物资产过程中发生的相关费用		借：待处理财产损溢——处理净收入 贷：库存现金/银行存款等	——
		处理收支结清，处理收入大于相关费用的		借：待处理财产损溢——处理净收入 贷：应缴财政款	——

		处理收支结清，处理收入小于相关费用的	借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢——处理净收入		借：其他支出 贷：资金结存等[支付的处理净支出]
二、负债类					
36	**2001 短期借款**				
（1）	借入各种短期借款		借：银行存款 贷：短期借款		借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
（2）	银行承兑汇票到期，本单位无力支付票款		借：应付票据 贷：短期借款		借：经营支出等 贷：债务预算收入
（3）	归还短期借款		借：短期借款 贷：银行存款		借：债务还本支出 贷：资金结存——货币资金
37	**2101 应交增值税**				
（1）	增值税一般纳税人	购入资产或接受劳务	购入应税资产或服务时	借：业务活动费用/在途物品/库存物品/工程物资/在建工程/固定资产/无形资产等 应交增值税——应交税金（进项税额）[当月已认证可抵扣] 应交增值税——待认证进项税额[当月未认证可抵扣] 贷：银行存款/零余额账户用款额度等[实际支付的金额] /应付票据[开出并承兑的商业汇票] /应付账款等[应付的金额]	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存等[实际支付的金额]
			经税务机关认证为不可抵扣进项税时	借：应交增值税——应交税金（进项税额） 贷：应交增值税——待认证进项税额 同时： 借：业务活动费用等 贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）	——

			购进应税不动产或在建工程按规定分年抵扣进项税额的	借：固定资产/在建工程等 应交增值税——应交税金（进项税额）[当期可抵扣] 应交增值税——待抵扣进项税额[以后期间可抵扣] 贷：银行存款/零余额账户用款额度等[实际支付的金额] /应付票据[开出并承兑的商业汇票] /应付账款等[应付的金额]	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存等[实际支付的金额]
			尚未抵扣的进项税额以后期间抵扣时	借：应交增值税——应交税金（进项税额） 贷：应交增值税——待抵扣进项税额	——
			购进属于增值税应税项目的资产后，发生非正常损失或改变用途的	借：待处理财产损溢/固定资产/无形资产等[按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的进项税额] 贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出） /应交增值税——待认证进项税额 /应交增值税——待抵扣进项税额	——
			原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目	借：应交增值税——应交税金（进项税额）[可以抵扣的进项税额] 贷：固定资产/无形资产等	——
			购进时已全额计入进项税额的货物或服务等转用于不动产在建工程的，对于结转以后期间的进项税额	借：应交增值税——待抵扣进项税额 贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）	——

			购进资产或服务时作为扣缴义务人	借：业务活动费用/在途物品/库存物品/工程物资/固定资产/无形资产等 应交增值税——应交税金（进项税额）[当期可抵扣] 贷：银行存款[实际支付的金额] 应付账款等 应交增值税——代扣代交增值税	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存[实际支付的金额]
				实际缴纳代扣代缴增值税时 借：应交增值税——代扣代交增值税 贷：银行存款、零余额账户用款额度等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存[实际支付的金额]
		销售应税产品或提供应税服务	销售应税产品或提供应税服务时	借：银行存款/应收账款/应收票据等[包含增值税的价款总额] 贷：事业收入/经营收入等[扣除增值税销项税额后的价款] 应交增值税——应交税金（销项税额） /应交增值税——简易计税	借：资金结存[实际收到的含税金额] 贷：事业预算收入/经营预算收入等
			金融商品转让 产生收益	借：投资收益[按净收益计算的应纳增值税] 贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税	——
			金融商品转让 产生损失	借：应交增值税——转让金融商品应交增值税 贷：投资收益[按净损失计算的应纳增值税]	——
			金融商品转让 交纳增值税时	借：应交增值税——转让金融商品应交增值税 贷：银行存款等	借：投资预算收益等 贷：资金结存[实际支付的金额]
			金融商品转让 年末，如有借方余额	借：投资收益 贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税	——
		月末转出多交	月末转出本月未交增值税	借：应交增值税——应交税金（转出未交增值税） 贷：应交增值税——未交税金	——

		和未交增值税	月末转出本月多交增值税	借：应交增值税——未交税金 贷：应交增值税——应交税金（转出多交增值税）	——
		缴纳增值税	本月缴纳本月增值税时	借：应交增值税——应交税金（已交税金） 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存
			本月缴纳以前期间未交增值税	借：应交增值税——未交税金 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存
			按规定预缴增值税	预缴时： 借：应交增值税——预交税金 贷：银行存款/零余额账户用款额度等 月末： 借：应交增值税——未交税金 贷：应交增值税——预交税金	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存
			当期直接减免的增值税应纳税额	借：应交增值税——应交税金（减免税款） 贷：业务活动费用/经营费用等	——
（2）	增值税小规模纳税人	购入应税资产或服务	购入应税资产或服务时	借：业务活动费用/在途物品/库存物品等[按价税合计金额] 贷：银行存款等[实际支付的金额] /应付票据[开出并承兑的商业汇票] /应付账款等[应付的金额]	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存[实际支付的金额]
			购进资产或服务时作为扣缴义务人	借：在途物品/库存物品/固定资产/无形资产等 贷：应付账款/银行存款等 应交增值税——代扣代交增值税 实际缴纳增值税时参见一般纳税人的账务处理。	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存[实际支付的金额]
		销售应税资产或提供	销售资产或提供服务	借：银行存款/应收账款/应收票据[包含增值税的价款总额] 贷：事业收入/经营收入等[扣除增值税金额后的价款] 应交增值税	借：资金结存[实际收到的含税金额] 贷：事业预算收入/经营预算收入等

		应税服务	金融商品转让	产生收益	借：投资收益[按净收益计算的应纳增值税] 贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税	——
				产生损失	借：应交增值税——转让金融商品应交增值税 贷：投资收益[按净损失计算的应纳增值税]	——
				实际缴纳时	参见一般纳税人的账务处理	
		缴纳增值税时			借：应交增值税 贷：银行存款等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存
		减免增值税			借：应交增值税 贷：业务活动费用/经营费用等	——
38	**2102 其他应交税费**					
（1）	城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等	发生时，按照税法规定计算的应缴税费金额			借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：其他应交税费——应交城市维护建设税/应交教育费附加/应交地方教育费附加/应交车船税/应交房产税/应交城镇土地使用税等	——
		实际缴纳时			借：其他应交税费——应交城市维护建设税/应交教育费附加/应交地方教育费附加/应交车船税/应交房产税/应交城镇土地使用税等 贷：银行存款等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存
（2）	代扣代缴职工个人所得税	计算应代扣代缴职工的个人所得税金额			借：应付职工薪酬 贷：其他应交税费——应交个人所得税	——
		计算应代扣代缴职工以外其他人员个人所得税			借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：其他应交税费——应交个人所得税	——
		实际缴纳时			借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

（3）	发生企业所得税纳税义务	按照税法规定计算的应缴税费金额	借：所得税费用 贷：其他应交税费——单位应交所得税	——
		实际缴纳时	借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余 贷：资金结存
39	**2103 应缴财政款**			
（1）	取得或应收按照规定应缴财政的款项时		借：银行存款/应收账款等 贷：应缴财政款	——
（2）	处置资产取得应上缴财政的处置净收入的		参照“待处理财产损溢”科目的相关账务处理	——
（3）	上缴财政款项时		借：应缴财政款 贷：银行存款等	——
40	**2201 应付职工薪酬**			
（1）	计算确认当期应付职工薪酬	从事专业及其辅助活动人员的职工薪酬	借：业务活动费用/单位管理费用 贷：应付职工薪酬	——
		应由在建工程、加工物品、自行研发无形资产负担的职工薪酬	借：在建工程/加工物品/研发支出等 贷：应付职工薪酬	——
		从事专业及其辅助活动以外的经营活动人员的职工薪酬	借：经营费用 贷：应付职工薪酬	——
		因解除与职工的劳动关系而给予的补偿	借：单位管理费用 贷：应付职工薪酬	——
（2）	向职工支付工资、津贴补贴等薪酬		借：应付职工薪酬 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

（3）	从职工薪酬中代扣各种款项	代扣代缴个人所得税	借：应付职工薪酬——基本工资 贷：其他应交税费——应交个人所得税	——
		代扣社会保险费和住房公积金	借：应付职工薪酬——基本工资 贷：应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金	——
		代扣为职工垫付的水电费、房租等费用时	借：应付职工薪酬——基本工资 贷：其他应收款等	——
（4）	按照规定缴纳职工社会保险费和住房公积金		借：应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（5）	从应付职工薪酬中支付的其他款项		借：应付职工薪酬 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：资金结存等
41	**2301 应付票据**			
（1）	开出、承兑商业汇票		借：库存物品/固定资产等 贷：应付票据	——
（2）	以商业汇票抵付应付账款时		借：应付账款 贷：应付票据	——
（3）	支付银行承兑汇票的手续费		借：业务活动费用/经营费用等 贷：银行存款等	借：事业支出/经营支出 贷：资金结存——货币资金
（4）	商业汇票到期时	收到银行支付到期票据的付款通知时	借：应付票据 贷：银行存款	借：事业支出/经营支出 贷：资金结存——货币资金
		银行承兑汇票到期，本单位无力支付票款	借：应付票据 贷：短期借款	借：事业支出/经营支出 贷：债务预算收入
		商业承兑汇票到期，本单位无力支付票款	借：应付票据 贷：应付账款	——
42	**2302 应付账款**			

（1）	购入物资、设备或服务以及完成工程进度但尚未付款	借：库存物品/固定资产/在建工程等 贷：应付账款	——
（2）	偿付应付账款	借：应付账款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（3）	开出、承兑商业汇票抵付应付账款	借：应付账款 贷：应付票据	——
（4）	无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款	借：应付账款 贷：其他收入	——
43	**2303 应付政府补贴款**		
（1）	发生（确认）应付政府补贴款	借：业务活动费用 贷：应付政府补贴款	——
（2）	支付应付政府补贴款时	借：应付政府补贴款 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出 贷：资金结存等
44	**2304 应付利息**		
（1）	按期计提利息费用	借：在建工程/其他费用 贷：应付利息	——
（2）	实际支付利息时	借：应付利息 贷：银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
45	**2305 预收账款**		
（1）	从付款方预收款项时	借：银行存款等 贷：预收账款	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入/经营预算收入等
（2）	确认有关收入时	借：预收账款 银行存款[收到补付款] 贷：事业收入/经营收入等 银行存款[退回预收款]	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入/经营预算收入等[收到补付款] 退回预收款的金额做相反会计分录

（3）	无法偿付或债权人豁免偿还的预收账款		借：预收账款 贷：其他收入	——
46	**2307 其他应付款**			
（1）	发生暂收款项	取得暂收款项时	借：银行存款等 贷：其他应付款	——
		确认收入时	借：其他应付款 贷：事业收入等	借：资金结存 贷：事业预算收入等
		退回（转拨）暂收款时	借：其他应付款 贷：银行存款等	——
（2）	收到同级财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项	按照实际收到的金额	借：银行存款等 贷：其他应付款	——
		待到下一预算期或批准纳入预算时	借：其他应付款 贷：财政拨款收入	借：资金结存 贷：财政拨款预算收入
（3）	发生其他应付义务	确认其他应付款项时	借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：其他应付款	——
		支付其他应付款项	借：其他应付款 贷：银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存
（4）	无法偿付或债权人豁免偿还的其他应付款项		借：其他应付款 贷：其他收入	——
47	**2401 预提费用**			
（1）	按规定计提项目间接费用或管理费时		借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理

				费
	实际使用计提的项目间接费用或管理费时		借：预提费用——项目间接费用或管理费 贷：银行存款/库存现金	借：事业支出等 贷：资金结存
（2）	按照规定预提每期租金等费用		借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等 贷：预提费用	——
	实际支付款项时		借：预提费用 贷：银行存款等	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：资金结存
48	**2501 长期借款**			
（1）	借入各项长期借款时		借：银行存款 贷：长期借款——本金	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入[本金]
（2）	为购建固定资产、公共基础设施等应支付的专门借款利息	属于工程项目建设期间发生的	借：在建工程 贷：应付利息[分期付息、到期还本] 长期借款——应计利息[到期一次还本付息]	——
		属于工程项目完工交付使用后发生的	借：其他费用 贷：应付利息[分期付息、到期还本] 长期借款——应计利息[到期一次还本付息]	——
		实际支付利息时	借：应付利息 贷：银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存
（3）	其他长期借款利息	计提利息时	借：其他费用 贷：应付利息[分期付息、到期还本] 长期借款——应计利息[到期一次还本付息]	——
		分期实际支付利息时	借：应付利息 贷：银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存
（4）	归还长期借款本息		借：长期借款——本金 ——应计利息[到期一次还本付息]	借：债务还本支出[支付的本金] 贷：资金结存

		贷：银行存款	借：其他支出[支付的利息] 贷：资金结存
49	**2502 长期应付款**		
（1）	发生长期应付款时	借：固定资产/在建工程等 贷：长期应付款	——
（2）	支付长期应付款	借：长期应付款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款	借：行政支出/事业支出/经营支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（3）	无法偿付或债权人豁免偿还的长期应付款	借：长期应付款 贷：其他收入	——
50	**2601 预计负债**		
（1）	确认预计负债	借：业务活动费用/经营费用/其他费用等 贷：预计负债	——
（2）	实际偿付预计负债	借：预计负债 贷：银行存款等	借：事业支出/经营支出/其他支出等 贷：资金结存
（3）	对预计负债账面余额进行调整的	借：业务活动费用/经营费用/其他费用等 贷：预计负债 或做相反会计分录	——
51	**2901 受托代理负债**		
	参照“受托代理资产”、“库存现金”、“银行存款”等科目相关账务处理		
三	**净资产类**		
52	**3001 累计盈余**		
（1）	年末，将“本年盈余分配”科目余额转入	借：本年盈余分配 贷：累计盈余	——

		或做相反会计分录	
（2）	年末，将“无偿调拨净资产”科目余额转入	借：无偿调拨净资产 　　贷：累计盈余 或做相反会计分录	——
（3）	按照规定上缴财政拨款结转结余、缴回非财政拨款结转资金、向其他单位调出财政拨款结转资金时	借：累计盈余 　　贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等	参照“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”等科目进行账务处理
	按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时	借：零余额账户用款额度/银行存款等 　　贷：累计盈余	借：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金 　　贷：财政拨款结转——归集调入
（4）	将“以前年度盈余调整”科目的余额转入	借：以前年度盈余调整 　　贷：累计盈余 或做相反会计分录	——
（5）	使用专用基金购置固定资产、无形资产的	相关账务处理参见“专用基金”科目	
53	**3101 专用基金**		
（1）	年末，按照规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的	借：本年盈余分配 　　贷：专用基金[按照预算会计下计算的提取金额]	借：非财政拨款结余分配 　　贷：专用结余
（2）	根据规定从收入中提取专用基金并计入费用的	借：业务活动费用等 　　贷：专用基金[一般按照预算收入计算提取的金额]	——
（3）	根据有关规定设置的其他专用基金	借：银行存款等 　　贷：专用基金	——
（4）	按照规定使用专用基金时	借：专用基金 　　贷：银行存款等 如果购置固定资产、无形资产的：	使用从收入中提取并列入费用的专用基金： 借：事业支出等 　　贷：资金结存

			借：固定资产/无形资产 　　贷：银行存款等 借：专用基金 　　贷：累计盈余	使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金： 借：专用结余 　　贷：资金结存——货币资金
54	**3201 权益法调整**			
（1）	资产负债表日	按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额（增加）	借：长期股权投资——其他权益变动 　　贷：权益法调整	——
		按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额（减少）	借：权益法调整 　　贷：长期股权投资——其他权益变动	——
（2）	长期股权投资处置时	权益法调整科目为借方余额	借：投资收益 　　贷：权益法调整[与所处置投资对应部分的金额]	——
		权益法调整科目为贷方余额	借：权益法调整[与所处置投资对应部分的金额] 　　贷：投资收益	——
55	**3301 本期盈余**			
（1）	期末结转	结转收入	借：财政拨款收入 　　事业收入 　　上级补助收入 　　附属单位上缴收入 　　经营收入 　　非同级财政拨款收入 　　投资收益	——

			捐赠收入 利息收入 租金收入 其他收入 贷：本期盈余 投资收益科目为发生额借方净额时，做相反会计分录	
		结转费用	借：本期盈余 贷：业务活动费用 单位管理费用 经营费用 资产处置费用 上缴上级费用 对附属单位补助费用 所得税费用 其他费用	——
（2）	年末结转	本期盈余科目为贷方余额时	借：本期盈余 贷：本年盈余分配	——
		本期盈余科目为借方余额时	借：本年盈余分配 贷：本期盈余	——
56	**3302 本年盈余分配**			
（1）	年末，将本期盈余科目余额转入	本期盈余科目为贷方余额时	借：本期盈余 贷：本年盈余分配	——
		本期盈余科目为借方余额时	借：本年盈余分配 贷：本期盈余	——
（2）	年末，按照有关规定提取	按照预算会计下计算的提取金额	借：本年盈余分配 贷：专用基金	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余

	专用基金			
（3）	年末，将本科目余额转入累计盈余	本科目为贷方余额时	借：本年盈余分配 贷：累计盈余	——
		本科目为借方余额时	借：累计盈余 贷：本年盈余分配	——
57	**3401 无偿调拨净资产**			
（1）	取得无偿调入的资产时		借：库存物品/固定资产/无形资产/长期股权投资/公共基础设施/政府储备物资/保障性住房等 贷：无偿调拨净资产 零余额账户用款额度/银行存款等[发生的归属于调入方的相关费用]	借：其他支出[发生的归属于调入方的相关费用] 贷：资金结存等
（2）	经批准无偿调出资产时		借：无偿调拨净资产 固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧 贷：库存物品/固定资产/无形资产/长期股权投资/公共基础设施/政府储备物资等[账面余额] 借：资产处置费用 贷：银行存款/零余额账户用款额度等[发生的归属于调出方的相关费用]	借：其他支出[发生的归属于调出方的相关费用] 贷：资金结存等
（3）	年末，将本科目余额转入累计盈余	科目余额在贷方时	借：无偿调拨净资产 贷：累计盈余	——
		科目余额在借方时	借：累计盈余 贷：无偿调拨净资产	——
58	**3501 以前年度盈余调整**			
（1）	调整以前年	增加以前年度收入	借：有关资产或负债科目	按照实际收到的金额

	度收入	时	贷：以前年度盈余调整	借：资金结存 贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余(年初余额调整)
		减少以前年度收入时	借：以前年度盈余调整 贷：有关资产或负债科目	按照实际支付的金额 借：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余(年初余额调整) 贷：资金结存
(2)	调整以前年度费用	增加以前年度费用时	借：以前年度盈余调整 贷：有关资产或负债科目	按照实际支付的金额 借：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余(年初余额调整) 贷：资金结存
		减少以前年度费用时	借：有关资产或负债科目 贷：以前年度盈余调整	按照实际收到的金额 借：资金结存 贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余(年初余额调整)
(3)	盘盈非流动资产	报经批准处理时	借：待处理财产损溢 贷：以前年度盈余调整	——
(4)	将本科目余额转入累计盈余	本科目为借方余额时	借：累计盈余 贷：以前年度盈余调整	——
		本科目为贷方余额时	借：以前年度盈余调整 贷：累计盈余	——
四、收入/预算收入类				
			59 财政拨款收入 4001	**1 财政拨款预算收入 6001**
(1)	收到拨款	财政直接支付方式下	借：库存物品/固定资产/业务活动费用/单位管理费用/应付职工薪酬等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入

			贷：财政拨款收入	
		财政授权支付方式下	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入
		其他方式下	借：银行存款等 贷：财政拨款收入	借：资金结存——货币资金 贷：财政拨款预算收入
（2）	年末确认拨款差额	根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支付数的差额	借：财政应返还额度——财政直接支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
		本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的差额	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
（3）	因差错更正或购货退回等发生的国库直接支付款项退回的	属于本年度支付的款项	借：财政拨款收入 贷：业务活动费用/库存物品等	借：财政拨款预算收入 贷：行政支出/事业支出等
		属于以前年度支付的款项(财政拨款结转资金)	借：财政应返还额度——财政直接支付 贷：以前年度盈余调整/库存物品等	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款结转——年初余额调整
		属于以前年度支付的款项(财政拨款结余资金)		借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款结余——年初余额调整
（4）	期末/年末结转		借：财政拨款收入 贷：本期盈余	借：财政拨款预算收入 贷：财政拨款结转——本年收支结转
			60 事业收入 4101	**2 事业预算收入 6101**
（1）	采用财政专户返还方式	实际收到或应收应上缴财政专户的事业收入时	借：银行存款/应收账款等 贷：应缴财政款	——
		向财政专户上缴款项时	借：应缴财政款 贷：银行存款等	——
		收到从财政专户返还的款项	借：银行存款等	借：资金结存——货币资金

		时	贷：事业收入	贷：事业预算收入
（2）	采用预收款方式	实际收到款项时	借：银行存款等 贷：预收账款	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
		按合同完成进度确认收入时	借：预收账款 贷：事业收入	——
（3）	采用应收款方式	根据合同完成进度计算本期应收的款项	借：应收账款 贷：事业收入	——
		实际收到款项时	借：银行存款等 贷：应收账款	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
（4）	其他方式下		借：银行存款/库存现金等 贷：事业收入	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
（5）	期末/年末结转	专项资金收入	借：事业收入 贷：本期盈余	借：事业预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金收入		借：事业预算收入 贷：其他结余
			61 上级补助收入 4201	**3 上级补助预算收入 6201**
（1）	日常核算	确认时，按照应收或实际收到的金额	借：其他应收款/银行存款等 贷：上级补助收入	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：上级补助预算收入
		收到应收的上级补助收入时	借：银行存款等 贷：其他应收款	
（2）	期末/年末结转	专项资金收入	借：上级补助收入 贷：本期盈余	借：上级补助预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金收入		借：上级补助预算收入 贷：其他结余

			62 附属单位上缴收入 4301	4 附属单位上缴预算收入 6301
（1）	日常核算	确认时，按照应收或实际收到的金额	借：其他应收款/银行存款等 贷：附属单位上缴收入	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：附属单位上缴预算收入
		实际收到应收附属单位上缴收入款时	借：银行存款等 贷：其他应收款	
（2）	期末/年末结转	专项资金收入	借：附属单位上缴收入 贷：本期盈余	借：附属单位上缴预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金收入		借：附属单位上缴预算收入 贷：其他结余
			63 经营收入 4401	5 经营预算收入 6401
（1）	确认经营收入时	按照确定的收入金额	借：银行存款/应收账款/应收票据等 贷：经营收入	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：经营预算收入
（2）	收到应收的款项时	按照实际收到的金额	借：银行存款等 贷：应收账款/应收票据	
（3）	期末/年末结转		借：经营收入 贷：本期盈余	借：经营预算收入 贷：经营结余
				6 债务预算收入 6501/ 16 债务还本支出 7701
（1）	短期借款	借入各种短期借款	借：银行存款 贷：短期借款	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
		归还短期借款本金	借：短期借款 贷：银行存款	借：债务还本支出 贷：资金结存——货币资金
（2）	长期借款	借入各项长期借款时	借：银行存款 贷：长期借款——本金	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
		归还长期借款本金	借：长期借款——本金 贷：银行存款	借：债务还本支出 贷：资金结存——货币资金

（3）	期末/年末结转	债务预算收入结转	专项资金	——	借：债务预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
			非专项资金	——	借：债务预算收入 贷：其他结余
		债务还本支出结转		——	借：其他结余 贷：债务还本支出
				64 非同级财政拨款收入 4601	**7 非同级财政拨款预算收入 6601**
（1）	确认收入时	按照应收或实际收到的金额		借：其他应收款/银行存款等 贷：非同级财政拨款收入	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：非同级财政拨款预算收入
（2）	收到应收的款项时	按照实际收到的金额		借：银行存款 贷：其他应收款	
（3）	期末/年末结转	专项资金		借：非同级财政拨款收入 贷：本期盈余	借：非同级财政拨款预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金			借：非同级财政拨款预算收入 贷：其他结余
				65 投资收益 4602	**8 投资预算收益 6602**
（1）	出售或到期收回短期债券本息			借：银行存款 投资收益[借差] 贷：短期投资[成本] 投资收益[贷差]	借：资金结存——货币资金[实际收到的款项] 投资预算收益[借差] 贷：投资支出/其他结余[投资成本] 投资预算收益[贷差]
（2）	持有的分期付息、一次还本的长期债券投资	确认应收未收利息		借：应收利息 贷：投资收益	——
		实际收到利息时		借：银行存款 贷：应收利息	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
（3）	持有的一次还	计算确定的应收未收利息		借：长期债券投资——应计利息	——

	本付息的长期债券投资	增加长期债券投资的账面余额	贷：投资收益	
（4）	出售长期债券投资或到期收回长期债券投资本息		借： 银行存款 投资收益[借差] 贷：长期债券投资 应收利息 投资收益[贷差]	借：资金结存——货币资金[实际收到的款项] 投资预算收益[借差] 贷：投资支出/其他结余 投资预算收益[贷差]
（5）	成本法下长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派利润或股利	按照宣告分派的利润或股利中属于单位应享有的份额	借：应收股利 贷：投资收益	——
		取得分派的利润或股利，按照实际收到的金额	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
（6）	采用权益法核算的长期股权投资持有期间	按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益[被投资单位实现净利润] 借：投资收益[被投资单位发生净亏损] 贷：长期股权投资——损益调整	——
		收到被投资单位发放的现金股利	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
		被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，按规定恢复确认投资收益	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益	——
（7）	期末/年末结转	投资收益为贷方余额时	借：投资收益 贷：本期盈余	借：投资预算收益 贷：其他结余

		投资收益为借方余额时	借：本期盈余 贷：投资收益	借：其他结余 贷：投资预算收益
			66 捐赠收入 4603	**9 其他预算收入 6609**
（1）	接受捐赠的货币资金	按照实际收到的金额	借：银行存款/库存现金 贷：捐赠收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——捐赠收入
（2）	接受捐赠的存货、固定资产等	按照确定的成本	借：库存物品/固定资产等 贷：银行存款等[相关税费支出] 捐赠收入	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存
		如按照名义金额入账	借：库存物品/固定资产等[名义金额] 贷：捐赠收入 借：其他费用 贷：银行存款等[相关税费支出]	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存
（3）	期末/年末结转	专项资金	借：捐赠收入 贷：本期盈余	借：其他预算收入——捐赠收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金		借：其他预算收入——捐赠收入 贷：其他结余
			67 利息收入 4604	**9 其他预算收入 6609**
（1）	确认银行存款利息收入	实际收到利息时	借：银行存款 贷：利息收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——利息收入
（2）	期末/年末结转		借：利息收入 贷：本期盈余	借：其他预算收入——利息收入 贷：其他结余
			68 租金收入 4605	**9 其他预算收入 6609**
（1）	预收租金方式	收到预付的租金时	借：银行存款等	借：资金结存——货币资金

			贷：预收账款	贷：其他预算收入——租金收入
		按照直线法分期确认租金收入时	借：预收账款 贷：租金收入	——
（2）	后付租金方式	确认租金收入时	借：应收账款 贷：租金收入	——
		收到租金时	借：银行存款等 贷：应收账款	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——租金收入
（3）	分期收取租金	按期收取租金	借：银行存款等 贷：租金收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——租金收入
（4）	期末/年末结转		借：租金收入 贷：本期盈余	借：其他预算收入——租金收入 贷：其他结余
			69 其他收入 4609	**9 其他预算收入 6609**
（1）	现金盘盈收入	属于无法查明原因的部分，报经批准后	借：待处理财产损溢 贷：其他收入	——
（2）	科技成果转化收入	按照规定留归本单位的	借：银行存款等 贷：其他收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入
（3）	行政单位收回已核销的其他应收款	按照实际收回的金额	借：银行存款等 贷：其他收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入
（4）	无法偿付的应付及预收款项		借：应付账款/预收账款/其他应付款/长期应付款 贷：其他收入	——
（5）	置换换出资产评估增值	按照换出资产评估价值高于资产账面价值的金额	借：有关科目 贷：其他收入	——
（6）	其他情况	按照应收或实际收到的金额	借：其他应收款/银行存款/库存现金等 贷：其他收入	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：其他预算收入

（7）	期末/年末结转	专项资金		借：其他收入 贷：本期盈余	借：其他预算收入 贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		非专项资金			借：其他预算收入 贷：其他结余
五、	**费用/预算支出类**				
				70 业务活动费用 5001	**10 行政支出 7101 / 11 事业支出 7201**
（1）	为履职或开展业务活动人员计提并支付职工薪酬	计提时，按照计算的金额		借：业务活动费用 贷：应付职工薪酬	——
		实际支付给职工并代扣个人所得税时		借：应付职工薪酬 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 其他应交税费——应交个人所得税	借：行政支出/事业支出[按照支付给个人部分] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		实际缴纳税款时		借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：行政支出/事业支出[按照实际缴纳额] 贷：资金结存等
（2）	为履职或开展业务活动发生的外部人员劳务费	计提时，按照计算的金额		借：业务活动费用 贷：其他应付款	——
		实际支付并代扣个人所得税时		借：其他应付款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 其他应交税费——应交个人所得税	借：行政支出/事业支出[按照实际支付给个人部分] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		实际缴纳税款时		借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：行政支出/事业支出[按照实际缴纳额] 贷：资金结存等
（3）	为履职或开展业务活动发生的预付款项	预付账款	支付款项时	借：预付账款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存

			结算时	借：业务活动费用 贷：预付账款 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[补付金额]	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存[补付金额]
		暂付款项	支付款项时	借：其他应收款 贷：银行存款等	——
			结算或报销时	借：业务活动费用 贷：其他应收款	借：行政支出/事业支出 贷：资金结存等
（4）	为履职或开展业务活动购买资产或支付在建工程款等	按照实际支付或应付的价款		借：库存物品/固定资产/无形资产/在建工程等 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（5）	为履职或开展业务活动领用库存物品	按照领用库存物品的成本		借：业务活动费用 贷：库存物品等	——
（6）	为履职或开展业务活动计提的固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房的折旧(摊销)	按照计提的折旧、摊销额		借：业务活动费用 贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧	——
（7）	为履职或开展业务活动发生应负担的税金及附加时	确认其他应交税费时		借：业务活动费用 贷：其他应交税费	——
		支付其他应交税费时		借：其他应交税费 贷：银行存款等	借：行政支出/事业支出 贷：资金结存等

（8）	为履职或开展业务活动发生其他各项费用		借：业务活动费用 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款/其他应付款等	借：行政支出/事业支出[按照实际支付的金额] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（9）	计提专用基金	从收入中按照一定比例提取基金并计入费用	借：业务活动费用 贷：专用基金	——
（10）	购货退回等	当年发生的	借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应收账款等 贷：库存物品/业务活动费用	借：财政拨款预算收入/资金结存 贷：行政支出/事业支出
（11）	期末/年末结转		借：本期盈余 贷：业务活动费用	借：财政拨款结转——本年收支结转[财政拨款支出] 非财政拨款结转——本年收支结转[非同级财政专项资金支出] 其他结余[非同级财政、非专项资金支出] 贷：行政支出/事业支出
			71 单位管理费用 5101	**11 事业支出 7201**
（1）	管理活动人员职工薪酬	计提时，按照计算的金额	借：单位管理费用 贷：应付职工薪酬	——
		实际支付给职工并代扣个人所得税时	借：应付职工薪酬 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 其他应交税费——应交个人所得税	借：事业支出[按照支付给个人部分] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		实际缴纳税款时	借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：事业支出[按照实际缴纳额] 贷：资金结存等
（2）	为开展管理活动发生的外部人员劳务	计提时，按照计算的金额	借：单位管理费用 贷：其他应付款	——

	费	实际支付并代扣个人所得税时		借：其他应付款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 其他应交税费——应交个人所得税	借：事业支出[按照实际支付给个人部分] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
		实际支付税款时		借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款/零余额账户用款额度等	借：事业支出[按照实际缴纳额] 贷：资金结存等
（3）	开展管理活动发生的预付款项	预付账款	支付款项时	借：预付账款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存
			结算时	借：单位管理费用 贷：预付账款 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等[补付金额]	借：事业支出 贷：财政拨款预算收入/资金结存[补付金额]
		暂付款项	支付款项时	借：其他应收款 贷：银行存款等	——
			结算或报销时	借：单位管理费用 贷：其他应收款	借：事业支出 贷：资金结存等
（4）	发生的其他与管理活动相关的各项费用			借：单位管理费用 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等	借：事业支出[按照实际支付的金额] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（5）	为开展管理活动购买资产或支付在建工程款	按照实际支付或应付的价款		借：库存物品/固定资产/无形资产在建工程等 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等	借：事业支出[按照实际支付价款] 贷：财政拨款预算收入/资金结存
（6）	管理活动所用固定资产、无形资产计提	按照计提的折旧、摊销额		借：单位管理费用 贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销	——

	的折旧、摊销			
（7）	开展管理活动内部领用库存物品	按照库存物品的成本	借：单位管理费用 贷：库存物品	——
（8）	开展管理活动发生应负担的税金及附加时	按照计算确定应交纳的金额	借：单位管理费用 贷：其他应交税费	
		实际缴纳时	借：其他应交税费 贷：银行存款等	借：事业支出 贷：资金结存等
（9）	购货退回等	当年发生的	借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应收账款等 贷：库存物品/单位管理费用等	借：财政拨款预算收入/资金结存 贷：事业支出
（10）	期末/年末结转		借：本期盈余 贷：单位管理费用	借：财政拨款结转——本年收支结转[财政拨款支出] 非财政拨款结转——本年收支结转[非财政专项资金支出] 其他结余[非财政、非专项资金支出] 贷：事业支出
			72 经营费用 5201	**12 经营支出 7301**
（1）	为经营活动人员支付职工薪酬	计提时，按照计算的金额	借：经营费用 贷：应付职工薪酬	——
		实际支付给职工时	借：应付职工薪酬 贷：银行存款等 其他应交税费——应交个人所得税	借：经营支出[按照支付给个人部分] 贷：资金结存——货币资金
		实际支付税款时	借：其他应交税费——应交个人所得税 贷：银行存款等	借：经营支出[按照实际缴纳额] 贷：资金结存——货币资金

(2)	为开展经营活动购买资产或支付在建工程款	按照实际支付或应付的金额	借：库存物品/固定资产/无形资产/在建工程 贷：银行存款/应付账款等	借：经营支出 贷：资金结存——货币资金[按照实际支付金额]
（3）	开展经营活动内部领用材料或出售发出物品等	按照实际成本	借：经营费用 贷：库存物品	——
（4）	开展经营活动发生的预付款项	预付时，按照预付的金额	借：预付账款 贷：银行存款等	借：经营支出 贷：资金结存——货币资金
		结算时	借：经营费用 贷：预付账款 银行存款等[补付金额]	借：经营支出 贷：资金结存——货币资金[补付金额]
（5）	开展经营活动发生应负担的税金及附加时	按照计算确定的缴纳金额	借：经营费用 贷：其他应交税费	——
		实际缴纳时	借：其他应交税费 贷：银行存款等	借：经营支出 贷：资金结存——货币资金
（6）	开展经营活动发生的其他各项费用		借：经营费用 贷：银行存款/应付账款等	借：经营支出[按照实际支付的金额] 贷：资金结存——货币资金
（7）	经营活动用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销	按照计提的折旧、摊销额	借：经营费用 贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销	——
（8）	计提专用基金	按照预算收入的一定比例计提并列入费用	借：经营费用 贷：专用基金	——
（9）	购货退回等	当年发生的	借：银行存款/应收账款等 贷：库存物品/经营费用等	借：资金结存——货币资金[按照实际收到的金额] 贷：经营支出

（10）	期末/年末结转			借：本期盈余 贷：经营费用	借：经营结余 贷：经营支出
				73 资产处置费用　5301	
（1）	不通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置	转销被处置资产账面价值		借：资产处置费用 固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧 贷：库存物品/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房/在建工程等[账面余额] /其他应收款[行政单位]	——
		处置资产过程中仅发生相关费用的		借：资产处置费用 贷：银行存款/库存现金等	借：其他支出 贷：资金结存
		处置资产过程中取得收入的		借：库存现金/银行存款等[取得的价款] 贷：银行存款/库存现金等[支付的相关费用] 应缴财政款	——
（2）	通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置	账款核对中发现的现金短缺，无法查明原因的，报经批准核销时		借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢	——
		盘亏、毁损、报废的资产	经批准处理时	借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢——待处理财产价值	——
			处理过程中所发生的费用大于所取得收入的	借：资产处置费用 贷：待处理财产损溢——处理净收入	借：其他支出[净支出] 贷：资金结存

（3）	期末结转		借：本期盈余 贷：资产处置费用	——
				15 投资支出 7601
（1）	以货币资金对外投资时		借：短期投资/长期股权投资/长期债券投资 贷：银行存款	借：投资支出 贷：资金结存——货币资金
（2）	出售、对外转让或到期收回本年度以货币资金取得的对外投资	实际取得价款大于投资成本的	借：银行存款等[实际取得或收回的金额] 贷：短期投资/长期债券投资等[账面余额] 应收利息[账面余额] 投资收益	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出[投资成本] 投资预算收益
		实际取得价款小于投资成本的	借：银行存款等[实际取得或收回的金额] 投资收益 贷：短期投资/长期债券投资等[账面余额] 应收利息[账面余额]	借：资金结存——货币资金 投资预算收益 贷：投资支出[投资成本]
（3）	年末结转		——	借：其他结余 贷：投资支出
			74 上缴上级费用 5401	**13 上缴上级支出 7401**
（1）	按照实际上缴的金额或者按照规定计算出应当上缴的金额		借：上缴上级费用 贷：银行存款/其他应付款等	借：上缴上级支出[实际上缴的金额] 贷：资金结存——货币资金
（2）	实际上缴应缴的金额		借：其他应付款 贷：银行存款等	
（3）	期末/年末结转		借：本期盈余 贷：上缴上级费用	借：其他结余 贷：上缴上级支出
			75 对附属单位补助费用 5501	**14 对附属单位补助支出 7501**

（1）	按照实际补助的金额或者按照规定计算出应当补助的金额		借：对附属单位补助费用 贷：银行存款/其他应付款等	借：对附属单位补助支出[实际补助的金额] 贷：资金结存——货币资金
（2）	实际支出应补助的金额		借：其他应付款 贷：银行存款等	
（3）	期末/年末结转		借：本期盈余 贷：对附属单位补助费用	借：其他结余 贷：对附属单位补助支出
			76 所得税费用 5801	
（1）	发生企业所得税纳税义务	按照税法规定计算应交税金数额	借：所得税费用 贷：其他应交税费——单位应交所得税	——
（2）		实际缴纳时	借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
（3）	年末结转		借：本期盈余 贷：所得税费用	——
			77 其他费用 5901	**17 其他支出 7901**
（1）	利息费用	计算确定借款利息费用时	借：其他费用/在建工程 贷：应付利息/长期借款——应计利息	——
		实际支付利息时	借：应付利息等 贷：银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
（2）	现金资产对外捐赠	按照实际捐赠的金额	借：其他费用 贷：银行存款/库存现金等	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
（3）	坏账损失	按照规定对应收账款和其他应收款计提坏账准备	借：其他费用 贷：坏账准备	——
		冲减多提的坏账准备时	借：坏账准备 贷：其他费用	——

（4）	罚没支出	按照实际发生金额	借：其他费用 贷：银行存款/库存现金/其他应付款	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金[实际支付金额]
（5）	其他相关税费、运输费等		借：其他费用 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存
（6）	期末/年末结转		借：本期盈余 贷：其他费用	借：其他结余[非财政、非专项资金支出] 非财政拨款结转——本年收支结转[非财政专项资金支出] 财政拨款结转——本年收支结转[财政拨款资金支出] 贷：其他支出
六	**预算结余类**			
				18 资金结存 8001
（1）	取得预算收入	财政授权支付方式下	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入
		国库集中支付以外的其他支付方式下	借：银行存款 贷：财政拨款收入/事业收入/经营收入等	借：资金结存——货币资金 贷：财政拨款预算收入/事业预算收入/经营预算收入等
	从零余额账户提取现金		借：库存现金 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——货币资金 贷：资金结存——零余额账户用款额度
（2）	发生预算支出时	财政授权支付方式下	借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等 贷：零余额账户用款额度	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——零余额账户用款额度
		使用以前年度财政直接支付额度	借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等 贷：财政应返还额度	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——财政应返还额度

		国库集中支付以外的其他方式下	借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等 贷：银行存款/库存现金等	借：事业支出/经营支出等 贷：资金结存——货币资金
（3）	按照规定使用提取的专用基金	一般情况下	借：专用基金 贷：银行存款等	使用从非财政拨款结余或经营结余中计提的专用基金 借：专用结余 贷：资金结存——货币资金 使用从收入中计提并计入费用的专用基金 借：事业支出等 贷：资金结存——货币资金
		购买固定资产、无形资产等	借：固定资产/无形资产等 贷：银行存款等 借：专用基金 贷：累计盈余	
（4）	预算结转结余调整	按照规定上缴财政拨款结转结余资金或注销财政拨款结转结余额度的	借：累计盈余 贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款	借：财政拨款结转——归集上缴/财政拨款结余——归集上缴 贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金
		按照规定缴回非财政拨款结转资金的	借：累计盈余 贷：银行存款	借：非财政拨款结转——缴回资金 贷：资金结存——货币资金
		收到调入的财政拨款结转资金的	借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款 贷：累计盈余	借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金 贷：财政拨款结转——归集调入
（5）	因购货退回、发生差错更正等退回国库直接支付、授权支付款项，或者收回货币资金的	属于本年度的	借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 贷：业务活动费用/库存物品等	借：财政拨款预算收入/资金结存——零余额账户用款额度、货币资金 贷：行政支出/事业支出等
		属于以前年度的	借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等 贷：以前年度盈余调整	借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金 贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整）

（6）	有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时		借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
（7）	年末确认未下达的财政用款额度	财政直接支付方式	借：财政应返还额度——财政直接支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
		财政授权支付方式	借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：财政拨款收入	
（8）	年末注销零余额账户用款额度		借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度
	下年初，恢复零余额账户用款额度或收到上年末未下达的零余额账户用款额度的		借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度
				19 财政拨款结转 8101
（1）	因会计差错更正、购货退回、预付款项收回等发生以前年度调整事项	调整增加相关资产	借：零余额账户用款额度/银行存款等 贷：以前年度盈余调整	借：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等 贷：财政拨款结转——年初余额调整
		因会计差错更正调整减少相关资产	借：以前年度盈余调整 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：财政拨款结转——年初余额调整 贷：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等
（2）	从其他单位调入财政拨款结转资金	按照实际调增的额度数额或调入的资金数额	借：财政应返款额度/零余额账户用款额度/银行存款 贷：累计盈余	借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金 贷：财政拨款结转——归集调入
（3）	向其他单位调出财政拨款结转资金	按照实际调减的额度数额或调减的资金数额	借：累计盈余 贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款	借：财政拨款结转——归集调出 贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金
（4）	按照规定上缴财政拨款结转资金或注销财政拨款结转额	按照实际上缴资金数额或注销的资金额度	借：累计盈余 贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款	借：财政拨款结转——归集上缴 贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金

	度			
（5）	单位内部调剂财政拨款结余资金	按照调整的金额	——	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
（6）	年末结转	结转财政拨款预算收入	——	借：财政拨款预算收入 贷：财政拨款结转——本年收支结转
		结转财政拨款预算支出	——	借：财政拨款结转——本年收支结转 贷：行政支出/事业支出等[财政拨款支出部分]
（7）	年末冲销本科目有关明细科目余额		——	借：财政拨款结转——年初余额调整[该明细科目为贷方余额时]/归集调入/单位内部调剂/本年收支结转[该明细科目为贷方余额时] 贷：财政拨款结转——累计结转 借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结转——归集上缴/年初余额调整[该明细科目为借方余额时]/归集调出/本年收支结转[该明细科目为借方余额时]
（8）	转入财政拨款结余	按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余	——	借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入
				20 财政拨款结余 8102
（1）	因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项	调整增加相关资产	借：零余额账户用款额度/银行存款等 贷：以前年度盈余调整	借：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等 贷：财政拨款结余——年初余额调整
		因会计差错更正调整减少相关资产	借：以前年度盈余调整 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：财政拨款结余——年初余额调整 贷：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等

（2）	按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余额度	按照实际上缴资金数额或注销的资金额度	借：累计盈余 贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款	借： 财政拨款结余——归集上缴 贷：资金结存——财政应返还额度/ 零余额账户用款额度/ 货币资金
（3）	单位内部调剂财政拨款结余资金	按照调整的金额	——	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
（4）	年末，转入财政拨款结余	按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余	——	借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入
（5）	年末冲销本科目有关明细科目余额		——	借：财政拨款结余——年初余额调整[该明细科目为贷方余额时] 贷：财政拨款结余——累计结余 借：财政拨款结余——累计结余 贷：财政拨款结余——年初余额调整[该明细科目为借方余额时] ——归集上缴 ——单位内部调剂 借：财政拨款结余——结转转入 贷：财政拨款结余——累计结余
				21 非财政拨款结转 8201
（1）	按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费		借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费

（2）	因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项	调整增加相关资产	借：银行存款等 　　贷：以前年度盈余调整	借：资金结存——货币资金 　　贷：非财政拨款结转——年初余额调整
		调整减少相关资产	借：以前年度盈余调整 　　贷：银行存款等	借：非财政拨款结转——年初余额调整 　　贷：资金结存——货币资金
（3）	按照规定缴回非财政拨款结转资金	按照实际缴回资金	借：累计盈余 　　贷：银行存款等	借：非财政拨款结转——缴回资金 　　贷：资金结存——货币资金
（4）	年末结转	结转非财政拨款专项收入	——	借：事业预算收入/上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/非同级财政拨款预算收入/债务预算收入/其他预算收入 　　贷：非财政拨款结转——本年收支结转
		结转非财政拨款专项支出	——	借：非财政拨款结转——本年收支结转 　　贷：行政支出/事业支出/其他支出
（5）	年末冲销本科目相关明细科目金额		——	借：非财政拨款结转——年初余额调整[该明细科目为贷方余额时] 　　——本年收支结转[该明细科目为贷方余额时] 　　贷：非财政拨款结转——累计结转 借：非财政拨款结转——累计结转 　　贷：非财政拨款结转——年初余额调整[该明细科目为借方余额时] 　　——缴回资金 　　——项目间接费用或管理费 　　——本年收支结转[该明细科目为借方余额时]
（6）	将留归本单位使用的非财政拨款专项剩余资金转入非财政拨款结余		——	借：非财政拨款结转——累计结转 　　贷：非财政拨款结余——结转转入

				22 非财政拨款结余 8202
（1）	按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费		借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费
（2）	实际缴纳企业所得税		借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
（3）	因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项	调整增加相关资产	借：银行存款等 贷：以前年度盈余调整	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结余——年初余额调整
		调整减少相关资产	借：以前年度盈余调整 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余——年初余额调整 贷：资金结存——货币资金
（4）	将留归本单位使用的非财政拨款专项剩余资金转入非财政拨款结余		——	借：非财政拨款结转——累计结转 贷：非财政拨款结余——结转转入
（5）	年末冲销本科目相关明细科目余额		——	借：非财政拨款结余——年初余额调整[该明细科目为贷方余额时] ——项目间接费用或管理费 ——结转转入 贷：非财政拨款结余——累计结余 借：非财政拨款结余——累计结余 贷：非财政拨款结余——年初余额调整[该明细科目为借方余额时] ——缴回资金
（6）	年末结转	非财政拨款结余分配为贷方余额	——	借：非财政拨款结余分配 贷：非财政拨款结余——累计结余
		非财政拨款结余分配为借方余额	——	借：非财政拨款结余——累计结余 贷： 非财政拨款结余分配

				23 专用结余 8301
（1）	计提专用基金	从预算收入中按照一定比例提取基金并计入费用	借：业务活动费用等 贷：专用基金	——
		从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金	借：本年盈余分配 贷：专用基金	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
		根据有关规定设置的其他专用基金	借：银行存款等 贷：专用基金	——
（2）	按照规定使用提取的专用基金		借：专用基金 贷：银行存款等 使用专用基金购置固定资产、无形资产的 借：固定资产/无形资产 贷：银行存款等 借：专用基金 贷：累计盈余	使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的基金 借：专用结余 贷：资金结存——货币资金 使用从预算收入中提取并计入费用的基金 借：事业支出等 贷：资金结存——货币资金
				24 经营结余 8401
（1）	年末经营收支结转		——	借：经营预算收入 贷：经营结余 借：经营结余 贷：经营支出
（2）	年末转入结余分配		——	借：经营结余 贷：非财政拨款结余分配 年末结余在借方，则不予结转
				25 其他结余 8501

（1）	年末	结转预算收入（除财政拨款收入、非同级财政专项收入、经营收入以外）	——	借：事业预算收入/上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/非同级财政拨款预算收入/债务预算收入/其他预算收入[非专项资金收入部分] 投资预算收益[为贷方余额时] 贷：其他结余 借：其他结余 贷：投资预算收益[为借方余额时]
		结转预算支出（除同级财政拨款支出、非同级财政专项支出、经营支出以外）	——	借：其他结余 贷：行政支出/事业支出/其他支出[非财政、非专项资金支出部分] 上缴上级支出/对附属单位补助支出/投资支出/债务还本支出
（2）	行政单位转入非财政拨款结余	其他结余为贷方余额	——	借：其他结余 贷：非财政拨款结余——累计结余
		其他结余为借方余额	——	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：其他结余
（3）	事业单位年末转入结余分配	其他结余为贷方余额	——	借：其他结余 贷：非财政拨款结余分配
		其他结余为借方余额	——	借：非财政拨款结余分配 贷：其他结余
				26 非财政拨款结余分配 8701
（1）	事业单位年末结余转入	其他结余为借方余额时	——	借：非财政拨款结余分配 贷：其他结余
		其他结余为贷方余额时	——	借：其他结余 贷：非财政拨款结余分配

		经营结余为贷方余额时	——	借：经营结余 贷：非财政拨款结余分配
（2）	计提专用基金	从非财政拨款结余中提取	借：本年盈余分配 贷：专用基金	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
（3）	事业单位转入非财政拨款结余	非财政拨款结余分配为贷方余额	——	借：非财政拨款结余分配 贷：非财政拨款结余——累计结余
		非财政拨款结余分配为借方余额	——	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：非财政拨款结余分配

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《行政单位会计制度》有关衔接问题的处理规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。目前执行《行政单位会计制度》（财库〔2013〕218号，以下简称原制度）的单位，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对单位执行新制度的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，单位应当严格按照新制度的规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）单位应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求，编制原账的部分科目余额明细表（见附表1、附表2）。

2.按照新制度设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（行政单位新旧会计

制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。单位应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“受托代理资产”、“待处理财产损溢”科目

新制度设置了“库存现金”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“受托代理资产”、“待处理财产损溢”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容

基本相同。转账时，单位应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“库存现金”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，单位应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账的“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金金额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的“其他应收款”科目余额转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，单位在原账的“其他应收款”科目中核算了已经付款、尚未收到物资的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”科目。

（4）“存货”科目

新制度设置了“库存物品”和“加工物品”科目，原制度设置了“存货”科目。转账时，单位应当将原账的“存货——委托加工存货成本”科目余额转入新账的“加工物品”科目；将原账的“存货”科目余额减去属于委托加工存货成本余额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

单位在原账的“存货”科目中核算了按照新制度规定的政府储备物资的，应当将原账的“存货”科目余额中属于政府储备物资的金额，转入新账的“政府储备物资”科目。

（5）“固定资产”科目

新制度设置了“固定资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目。单位在原账“固定资产”科目中只核算了按照新制度规定的固定资产内容的，转账时，应当将原账的“固定资产”科目余额全部转入新账的“固定资产”科目。单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目内容的，转账时，应当将原账的“固定资产”科目余额中相应资产的账面余额，分别转入新账的“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目，并将原账的“固定资产”科目余额减去上述金额后的差额，转入新账的“固定资产”科目。

（6）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账“累计折旧——固定资产累计折旧”科目的核算内容基本相同。单位已经计提了固定资产折旧并记入“累计折旧——固定资产累计折旧”科目的，转账时，应当将原账的“累计折旧——固定资产累计折旧”科目余额，转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

新制度设置了“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，该科目的核算内容与原账“累计折旧——公共基础设施累计折旧”科目的核算内容基本相同。单位已经计提了公共基础设施折旧并记入“累计折旧——公共基础设施累计折旧”科目的，转账时，应当将原账的“累计折旧——公共基础设施累计折旧”科目余额，转入新账的“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。

单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“保障性住房”科目的内容，且已经计提了固定资产折旧并记入“累计折旧——固定资产累计折旧”科目的，转账时，应当将原账的“累计折旧——固定资产累计折旧”科目余额中属于公共基础设施累计折旧（摊销）、保障性住房累计折旧的金额，分别转入新账的“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目。

（7）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”、“工程物资”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，单位应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目；将原账“在建工程”科目余额中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账“预付账款”相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去工程物资和预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

（8）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账“累计摊销”科目的核算内容基本相同。单位已经计提了无形资产摊销的，转账时，应当将原账的“累计摊销”科目余额，转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

2.负债类

（1）“应缴财政款”、“应付职工薪酬”、“应付政府补贴款”、“其他应付款”、“长期应付款”、“受托代理负债”科目

新制度设置了“应缴财政款”、“应付职工薪酬”、“应付政府补贴款”、“其他应付款”、“长期应付款”、“受托代理负债”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”、“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，单位应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额转入新账“应交增值税”科目中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应交增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应付账款”科目

新制度设置了“应付账款”科目，该科目的核算内容与原账“应付账款”科目的核算内容基本相同，但是不再核算应付质量保证金，应付质量保证金改在新账的“其他应付款”科目核算。转账时，单位应当将原账的“应付账款”科目余额中属于尚未支付质量保证金的余额，转入新账的“其他应付款”科目；将原账的“应付账款”科目余额减去其中属于尚未支付质量保证金的余额后的差额，转入新账的“应付账款”科目。

3.净资产类

（1）“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“其他资金结转结余”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“其他资金结转结余”科目的余额内容。转账时，单位应当将原账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“其他资金结转结余”科目余额，转入新账

的“累计盈余”科目。

（2）“资产基金”、“待偿债净资产”科目

依据新制度，单位无需对原制度中“资产基金”、“待偿债净资产”科目对应的内容进行核算。转账时，单位应当将原账“资产基金”科目贷方余额转入新账的“累计盈余”科目贷方，将原账的“待偿债净资产”科目借方余额转入新账的“累计盈余”科目借方。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，单位无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，单位应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

单位存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账科目设有明细科目的，应当对原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

单位在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原账户余额及分拆原账户余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.在途物品、政府储备物资、公共基础设施、文物文化资产、保障性住房

单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未

入账的在途物品、政府储备物资、公共基础设施、文物文化资产、保障性住房按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的在途物品、政府储备物资、公共基础设施、文物文化资产、保障性住房初始入账成本，分别借记“在途物品”、“政府储备物资”、“公共基础设施”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目，贷记“累计盈余”科目。

单位对于登记新账时首次确认的公共基础设施、保障性住房，应当于2019年1月1日以后，按照其在登记新账时确定的成本和尚可使用年限计提折旧（摊销）。

2.受托代理资产

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的受托代理物资按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理物资成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

3.盘盈资产

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

4.预计负债

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预

计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

单位存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

单位对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的核算基础进行调整

1.补提折旧

单位在原账中尚未计提固定资产折旧、公共基础设施折旧（摊销）的，应当全面核查截至2018年12月31日固定资产、公共基础设施的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并按照新制度规定于2019年1月1日对尚未计提折旧的固定资产、公共基础设施补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”、“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。

单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“保障性住房”科目内容的，应当比照前款规定补提公共基础设施折旧（摊销）、保障性住房折旧，按照应计提的折旧（摊销）金额，借记“累计盈余”科目，贷记“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目。

2.补提摊销

单位在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并按照新制度规定于2019年1月1日对尚未摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

单位对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入预算支出的，应当对原账的“财政拨款结转”科目余额进行逐项分析，按照减去已经支付财政资金尚未计入预算支出（如其他应收款中的预付款项等）的金额后的差额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账的“财政拨款结余”科目余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

单位应当按照原账的“财政应返还额度”科目余额登记新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方；按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后

的差额，登记新账的“资金结存——货币资金”科目的借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入预算支出的，应当对原账的“其他资金结转结余——项目结转”科目余额进行逐项分析，按照减去已经支付非财政拨款专项资金尚未计入预算支出（如其他应收款中的预付款项等）的金额后的差额，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（三）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位应当按照原账的“其他资金结转结余——非项目结余”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

单位按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入预算支出的，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分

析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政拨款资金预付的金额、非财政拨款专项资金预付的金额和非财政拨款非专项资金预付的金额，按照非财政拨款非专项资金预付的金额，借记新账的“非财政拨款结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

（四）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，单位无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

单位应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

单位存在 2018 年 12 月 31 日前需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

单位对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表

单位应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

单位应当按照新制度规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

单位应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的单位，应当首先参照《新旧行政单位会计制度有关衔接问题的处理规定》（财库〔2013〕219号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019年1月1日前执行新制度的单位，应当参照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1:

行政单位原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
其他应收款	在途物资		已经付款，尚未收到物资
	其他		
存货	在加工存货		
	非在加工存货		
	政府储备物资		
固定资产	固定资产		
	公共基础设施		
	政府储备物资		
	文物文化资产		
	保障性住房		
累计折旧	固定资产累计折旧		
	公共基础设施累计折旧		
	保障性住房累计折旧		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应交增值税		
	其他应交税费		
应付账款	应付质量保证金		购置固定资产、完成在建工程等扣留的质量保证金
	其他		

附表 2:

行政单位原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政拨款资金预付		
	非财政拨款专项资金预付		
	非财政拨款非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等

附表 3:

行政单位新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名　称	编号	名　称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1011	零余额账户用款额度	1011	零余额账户用款额度
5	1201	财政应返还额度	1021	财政应返还额度
6	1212	应收账款	1212	应收账款
7	1214	预付账款	1213	预付账款
			1511	在建工程
8	1218	其他应收款	1215	其他应收款
9	1301	在途物品		
10	1302	库存物品	1301	存货
11	1303	加工物品		
12	1811	政府储备物资		
13	1601	固定资产	1501	固定资产
	1801	公共基础设施		
	1811	政府储备物资		

14	1821	文物文化资产		
15	1831	保障性住房		
16	1602	固定资产累计折旧	1502	累计折旧
17	1802	公共基础设施累计折旧（摊销）		
18	1832	保障性住房累计折旧		
19	1611	工程物资	1511	在建工程
20	1613	在建工程		
21	1701	无形资产	1601	无形资产
22	1702	无形资产累计摊销	1602	累计摊销
23	1801	公共基础设施	1802	公共基础设施
24	1811	政府储备物资	1801	政府储备物资
25	1891	受托代理资产	1901	受托代理资产
26	1902	待处理财产损溢	1701	待处理财产损溢
二、负债类				
27	2103	应缴财政款	2001	应缴财政款
28	2101	应交增值税	2101	应缴税费
29	2102	其他应交税费		
30	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
31	2302	应付账款	2301	应付账款
	2307	其他应付款		
32	2303	应付政府补贴款	2302	应付政府补贴款

33	2307	其他应付款	2305	其他应付款
34	2502	长期应付款	2401	长期应付款
35	2901	受托代理负债	2901	受托代理负债
三、净资产类				
36	3001	累计盈余	3001	财政拨款结转
			3002	财政拨款结余
			3101	其他资金结转结余
			3501	资产基金
			3502	待偿债净资产
四、预算结余类				
37	8101	财政拨款结转	3001	财政拨款结转
38	8102	财政拨款结余	3002	财政拨款结余
39	8201	非财政拨款结转	3101	其他资金结转结余
40	8202	非财政拨款结余		
41	8001	资金结存（借方）	3001	财政拨款结转
			3002	财政拨款结余
			3101	其他资金结转结余

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《事业单位会计制度》有关衔接问题的处理规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。目前执行《事业单位会计制度》（财会〔2012〕22号，以下简称原制度）的单位，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对单位执行新制度的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，单位应当严格按照新制度的规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）单位应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求,编制原账的部分科目余额明细表(参见附表1、附表2)。

2.按照新制度设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求,登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额,包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、

按照原账科目余额登记新账预算结余会计科目（事业单位新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。单位应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”科目

新制度设置了“库存现金”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的上述

科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“库存现金”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，单位应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金余额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账的“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，单位在原账“其他应收款”科目中核算了已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”科目。

（4）“存货”科目

新制度设置了“库存物品”、“加工物品”科目，原制度设置了“存货”科目。转账时，单位应当将原账的“存货”科目余额中属于在加工存货的金额，转入新账的“加工物品”科目；将原账的“存货”科目余额减去属于在加工存货的金额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

单位在原账的“存货”科目中核算了属于新制度规定的工程物资、政府储备物资、受托代理物资的，应当将原账的“存货”科目余额中属于工程物资、政府储备物资、受托代理物资的金额，分别转入新账的“工程物资”、“政府储备物资”、“受托代理资产”科目。

（5）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，单位应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额，转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

（6）“固定资产”科目

新制度设置了“固定资产”、“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目。单位在原账“固定资产”科目中只核算了按照新制度规定的固定资产内容的，转账时，应当将原账的“固定资产”科目

余额全部转入新账的“固定资产”科目。单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目内容的，转账时，应当将原账的“固定资产”科目余额中相应资产的账面余额，分别转入新账的“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目，并将原账的“固定资产”科目余额减去上述金额后的差额，转入新账的“固定资产”科目。

（7）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账“累计折旧”科目的核算内容基本相同。单位已经计提了固定资产折旧并记入“累计折旧”科目的，转账时，应当将原账的“累计折旧”科目余额，转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

新制度设置了“公共基础设施累计折旧（摊销）”和“保障性住房累计折旧”科目，单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“保障性住房”科目的内容，且已经计提了固定资产折旧的，转账时，应当将原账的“累计折旧”科目余额中属于公共基础设施累计折旧（摊销）、保障性住房累计折旧的金额，分别转入新账的“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目。

（8）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，单位应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账“预付账款”相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

单位在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账 “在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（9）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账“累计摊销”科目的核算内容基本相同。单位已经计提了无形资产摊销的，转账时，应当将原账的“累计摊销”科目余额，转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（10）“待处置资产损溢”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账“待处置资产损溢”科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的“待处置资产损溢”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，单位应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额，转入新账“应交增值税”中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应缴增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目。转账时，单位应当将原账的“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目余额，转入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容

与原账“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，单位在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“事业基金”科目的核算内容。转账时，单位应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“非流动资产基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“非流动资产基金”科目对应内容进行核算。转账时，单位应当将原账的“非流动资产基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，单位应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（4）“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助

结转”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目的余额内容。转账时，单位应当将原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目余额，转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“经营结余”科目

新制度设置了“本期盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“经营结余”科目的核算内容。新制度规定“本期盈余”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“经营结余”科目有借方余额，转账时，单位应当将原账的“经营结余”科目借方余额，转入新账的“累计盈余”科目借方。

（6）“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目

由于原账的“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目年末无余额，这两个科目无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，单位应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

单位存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应

科目的相关明细科目。

单位在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原账户余额及分拆原账户余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.应收账款、应收股利、在途物品

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应收账款、应收股利、在途物品按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的入账金额，分别借记“应收账款”、“应收股利”、“在途物品”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的初始入账成本，分别借记“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“保障性住房”科目，贷记“累计盈余”科目。

单位对于登记新账时首次确认的公共基础设施、保障性住房，应当于2019年1月1日以后，按照其在登记新账时确定的成本和剩余折旧（摊销）年限计提折旧（摊销）。

3.受托代理资产

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产入账成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

4.盘盈资产

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

5.预计负债

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

6.应付质量保证金

单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

单位存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

单位对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对单位收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，单位应当按照2018年12月31日无需上缴财政的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，单位应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位2018年12月31日财务报表的所有者权益账面余额，以及单位持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

3.确认长期债券投资期末应收利息

单位应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期债券投资应收利息，按照长期债券投资的应收利息金额，借记

“长期债券投资”科目［到期一次还本付息］或“应收利息”科目［分期付息、到期还本］，贷记“累计盈余”科目。

4.补提折旧

单位在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至2018年12月31日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

单位在原账的“固定资产”科目中核算了按照新制度规定应当记入“公共基础设施”、“保障性住房”科目内容的，应当比照前款规定补提公共基础设施折旧（摊销）、保障性住房折旧，按照应计提的折旧（摊销）金额，借记“累计盈余”科目，贷记“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“保障性住房累计折旧”科目。

5.补提摊销

单位在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

6.确认长期借款期末应付利息

单位应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期借

款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

单位对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位应当对原账的“财政补助结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的预算支出中已经计入预算支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入预算支出（如购入的存货、预付账款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账“财政补助结余”科目余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方；按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的

差额，登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位应当对原账的“非财政补助结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的预算支出中已经计入预算支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入预算支出（如购入的存货、预付账款等）的金额，加上各项结转转入的预算收入中已经收到非财政补助专项资金尚未计入预算收入（如预收账款）的金额，减去已经计入预算收入尚未收到非财政补助专项资金（如应收账款）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（三）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位应当按照原账的“事业基金”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入预算收入的金额和没有计入预算收入的金额。对发生时计入预算收入的金额，再区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非专项资金收入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

单位按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入预算支出的，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预

付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整存货对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“存货”科目余额进行分析，区分购入的存货金额和非购入的存货金额。对购入的存货金额划分出其中使用财政补助资金购入的金额、使用非财政补助专项资金购入的金额和使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专项资金购入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（7）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（8）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（9）调整应付票据、应付账款对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“应付票据”、“应付账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入预算支出的金额和未计入预算支出的金额。将计入预算支出的金额划分出财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（10）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“预收账款”科目余额中预收非财政非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（四）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，单位应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（五）“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目。如果原账的“经营结余”科目期末有借方余额，在新旧制度转换时，单位应当按照原账的“经营结余”科目余额，借记新账的“经营结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

（六）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，单位无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，单位无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

单位应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

单位存在 2018 年 12 月 31 日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

单位对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制2019年1月1日资产负债表

单位应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制2019年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

单位应当按照新制度规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

单位应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的单位，应当首先参照《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2013〕2号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019 年 1 月 1 日前执行新制度的单位，应当参照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1:

事业单位原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
其他应收款	在途物资		已经付款或已开出商业汇票，尚未收到物资
	其他		
存货	在加工存货		
	非在加工存货		
	工程物资		
	政府储备物资		
	受托代理资产		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
固定资产	固定资产		
	公共基础设施		
	政府储备物资		
	文物文化资产		
	保障性住房		
累计折旧	固定资产累计折旧		
	公共基础设施累计折旧		
	保障性住房累计折旧		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应交增值税		
	其他应交税费		
其他应付款	受托代理负债		因接受代管资金形成的应付款
	其他		

附表 2:

事业单位原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收票据、应收账款	发生时不计入预算收入		如转让资产的应收票据、应收账款
	发生时计入预算收入		
	其中：专项收入		
	其他		
预付账款	财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
存货	购入存货		
	其中：使用财政补助资金购入		
	使用非财政补助专项资金购入		
	使用非财政补助非专项资金购入		
	非购入存货		如无偿调入、接受捐赠的存货等
长期投资	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
应付票据、应付账款	发生时不计入预算支出		
	发生时计入预算支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
预收账款	预收专项资金		
	预收非专项资金		

附表 3:

事业单位新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1011	零余额账户用款额度	1011	零余额账户用款额度
5	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
6	1101	短期投资	1101	短期投资
7	1211	应收票据	1211	应收票据
8	1212	应收账款	1212	应收账款
9	1214	预付账款	1213	预付账款
			1511	在建工程
10	1218	其他应收款	1215	其他应收款
11	1301	在途物品		
12	1302	库存物品	1301	存货
13	1303	加工物品		
14	1611	工程物资		
15	1811	政府储备物资		

16	1891	受托代理资产		
17	1501	长期股权投资	1401	长期投资
18	1502	长期债券投资		
19	1601	固定资产	1501	固定资产
20	1801	公共基础设施		
21	1811	政府储备物资		
22	1821	文物文化资产		
23	1831	保障性住房		
24	1602	固定资产累计折旧	1502	累计折旧
25	1802	公共基础设施累计折旧（摊销）		
26	1832	保障性住房累计折旧		
27	1611	工程物资	1511	在建工程
	1613	在建工程		
28	1701	无形资产	1601	无形资产
29	1702	无形资产累计摊销	1602	累计摊销
30	1902	待处理财产损溢	1701	待处置资产损溢
二、负债类				
31	2001	短期借款	2001	短期借款
32	2101	应交增值税	2101	应缴税费
33	2102	其他应交税费		

34	2103	应缴财政款	2102	应缴国库款
			2103	应缴财政专户款
35	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
36	2301	应付票据	2301	应付票据
37	2302	应付账款	2302	应付账款
38	2305	预收账款	2303	预收账款
39	2307	其他应付款	2305	其他应付款
40	2901	受托代理负债		
41	2501	长期借款	2401	长期借款
42	2502	长期应付款	2402	长期应付款
三、净资产类				
43	3001	累计盈余	3001	事业基金
			3101	非流动资产基金
			3301	财政补助结转
			3302	财政补助结余
			3401	非财政补助结转
			3403	经营结余
44	3101	专用基金	3201	专用基金
四、预算结余类				
45	8101	财政拨款结转	3301	财政补助结转
46	8102	财政拨款结余	3302	财政补助结余

47	8201	非财政拨款结转	3401	非财政补助结转
48	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
49	8301	专用结余	3201	专用基金
50	8401	经营结余	3403	经营结余
51	8001	资金结存（借方）	3301	财政补助结转
			3302	财政补助结余
			3401	非财政补助结转
			3001	事业基金
			3201	专用基金
			3403	经营结余

关于彩票机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就彩票发行机构和彩票销售机构（以下简称彩票机构）执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定:

一、关于新增一级科目及其使用说明

（一）彩票机构应当增设“2308 彩票销售结算”、“2309 应付返奖奖金”、“2310 应付代销费”一级科目。

（二）关于增设科目的使用说明

2308 彩票销售结算

一、本科目核算彩票机构彩票销售资金的归集和分配情况。

二、本科目应当按照彩票品种及游戏名称、彩票发行销售方式进行明细核算。

三、彩票销售结算的主要账务处理如下:

（一）彩票机构实现彩票销售时，按照彩票销售结算的金额，借记“预收账款”等科目，贷记本科目。

（二）期末彩票机构分配彩票销售资金时，按照分配的彩票销售资金的金额，借记本科目，按照分配的彩票公益金、

彩票机构业务费等金额，贷记“应缴财政款”科目，按照分配的应付返奖奖金的金额，贷记“应付返奖奖金”科目，按照分配的代销费金额，贷记“应付代销费”科目。

四、本科目期末应无余额。

2309 应付返奖奖金

一、本科目核算彩票机构按照彩票游戏规则确定的比例从彩票销售额中提取，用于支付给中奖者的资金，包括当期返奖奖金、奖池、调节基金和一般调节基金。

二、本科目应当按照“当期返奖奖金”、“奖池”、“调节基金”、“一般调节基金”设置明细科目。在“当期返奖奖金”、“奖池”、“调节基金”明细科目下，按照彩票品种及游戏名称设置明细科目进行明细核算。

当期返奖奖金是指按照彩票游戏规则确定的比例在当期彩票奖金中提取并用于支付给中奖者的奖金。

奖池是指彩票游戏提取奖金与实际中出奖金的累积资金差额。

调节基金是指按照彩票销售额的一定比例提取的资金、逾期未退票的票款和浮动奖取整后的余额。调节基金应当专项用于支付各种不可预见的奖金风险支出或开展派奖。

停止销售的彩票游戏兑奖期结束后，奖池资金和调节基金有结余的，转为一般调节基金，用于不可预见情况下的奖金风险支出或开展派奖。

三、应付返奖奖金的主要账务处理如下:

（一）当期返奖奖金

1.提取当期返奖奖金时，按照彩票资金分配比例计算确定的当期返奖奖金金额，借记“彩票销售结算”科目，贷记本科目（当期返奖奖金——××游戏）。

2.兑付中奖者奖金时，按照实际兑付金额，借记本科目（当期返奖奖金——××游戏），贷记“银行存款”、“其他应交税费”、“预收账款——预收彩票销售款” [通过彩票代销者兑奖]等科目。

3.逾期未兑付的弃奖奖金转入彩票公益金时，按照实际转出的金额，借记本科目（当期返奖奖金——××游戏），贷记“应缴财政款”科目。

4.彩票机构之间因联网游戏奖金结算产生的应收款项，按照实际发生的金额,借记“应收账款——应收彩票联网游戏结算款”科目，贷记本科目（当期返奖奖金——××游戏）；产生的应付款项，按照实际发生的金额，借记本科目（当期返奖奖金——××游戏），贷记“应付账款——应付彩票联网游戏结算款”科目。

（二）奖池

1.彩票游戏设置奖池的，兑付当期返奖奖金后，按照提取的当期返奖奖金与当期实际中出奖金的差额，借记或贷记本科目（当期返奖奖金——××游戏），贷记或借记本科目（奖

池——××游戏）。

2.使用奖池资金兑付中奖者奖金时，按照实际兑付金额，借记本科目（奖池——××游戏），贷记“银行存款”等科目。

（三）调节基金

1.彩票游戏设置调节基金的，在提取调节基金时，按照彩票资金分配比例计算确定的调节基金金额，借记“彩票销售结算”科目，贷记本科目（调节基金——××游戏）。

2.彩票游戏设置奖池的，奖池资金达到一定额度后，按照彩票游戏规则中规定将超过部分转入该彩票游戏的调节基金时，按照实际转出的金额，借记本科目（奖池——××游戏），贷记本科目（调节基金——××游戏）。

3.使用调节基金支付各种不可预见的奖金风险支出和开展派奖时，按照实际支出的金额，借记本科目（调节基金——××游戏），贷记“银行存款”等科目。

4.使用调节基金弥补奖池资金时，按照实际弥补奖池资金的金额，借记本科目（调节基金——××游戏），贷记本科目（奖池——××游戏）。

（四）一般调节基金

1.停止销售的彩票游戏兑奖期结束后，奖池资金和调节基金有结余的，转入一般调节基金时，按照实际转出的金额，借记本科目（奖池、调节基金——××游戏），贷记本科目（一般调节基金）。

2.使用一般调节基金弥补某游戏奖池资金时，按照实际弥补奖池资金的金额，借记本科目（一般调节基金），贷记本科目（奖池——××游戏）。

四、本科目期末贷方余额，反映彩票机构尚未支付的奖金和调节基金。

2310 应付代销费

一、本科目核算彩票机构按照彩票代销合同的约定比例从彩票销售额中提取，用于支付给彩票代销者的资金。

二、本科目应当按照彩票代销者和彩票结算方式进行明细核算。

三、应付代销费的主要账务处理如下:

（一）提取应付代销费时，按合同约定比例计算确定的金额，借记“彩票销售结算”科目，贷记本科目。

（二）实行内扣方式结算应付代销费的，结算彩票代销者代销费时，按照从彩票代销者缴交的彩票销售资金中直接抵扣的资金金额，借记本科目，贷记“预收账款——预收彩票销售款”科目。

（三）不实行内扣方式结算应付代销费的，向彩票代销者支付代销费时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映彩票机构尚未支付给彩票代销者的代销费。

二、关于在新制度一级科目下设置明细科目

（一）彩票机构应当在“1212 应收账款”科目下设置“应收彩票联网游戏结算款”明细科目，用于核算彩票机构与其他彩票机构因彩票联网游戏结算发生的应收款项。在“应收彩票联网游戏结算款”明细科目下按照省（自治区、直辖市）、彩票游戏名称等进行明细核算。

（二）彩票机构应当在“1302 库存物品”科目下设置“库存彩票”明细科目，用于核算彩票机构购进的已验收入库彩票的实际成本。

（三）彩票机构应当在“2103 应缴财政款”科目下设置“应缴发行机构业务费”、“应缴销售机构业务费”、“应缴中央公益金”、“应缴地方公益金”等明细科目，用于核算彩票机构应缴国库的彩票机构业务费和彩票公益金等。

（四）彩票机构应当在“2302 应付账款”科目下设置“应付彩票联网游戏结算款”明细科目，用于核算彩票机构与其他彩票机构因彩票联网游戏结算发生的应付款项。在“应付彩票联网游戏结算款”明细科目下按照省（自治区、直辖市）、彩票游戏名称等进行明细核算。

（五）彩票机构应当在“2305 预收账款”科目下设置“预收彩票销售款”明细科目，用于核算彩票机构预收彩票代销者预存的彩票销售款。

（六）彩票机构应当在“2307 其他应付款”科目下设置

“彩票投注设备押金”明细科目，用于核算彩票机构收取彩票代销者交付的彩票投注设备押金。

（七）彩票机构应当在“3101 专用基金”科目下设置“彩票兑奖周转金”明细科目，用于核算财政部门累计拨入结存的彩票兑奖周转金。

三、关于报表及编制说明

彩票机构除按新制度编制财务报表和预算会计报表外，还应按照本规定编制返奖奖金变动明细表和彩票资金分配明细表。

（一）资产负债表

1.新增项目

彩票机构应当在资产负债表的流动负债部分“应付职工薪酬”与“应付票据”项目之间增加“应付返奖奖金”、“应付代销费”项目。

2.新增项目的填列方法

（1）“应付返奖奖金”项目，反映彩票机构应返还给中奖者的奖金。本项目应当根据“应付返奖奖金”科目的期末余额填列。

（2）“应付代销费”项目，反映彩票机构按彩票代销合同的约定比例从彩票销售额中提取，用于支付给彩票代销者的资金。本项目应当根据“应付代销费”科目的期末余额填列。

（二）返奖奖金变动明细表

1.本表反映彩票机构在某一会计年度内返奖奖金的兑付情况，格式详见附表 1。

2.返奖奖金变动明细表的填列方法

本表中“年初余额”、“本年增加数”、“本年减少数”、“年末余额”、“调节基金”、“奖池”和“一般调节基金”各项目，应当根据“应付返奖奖金”科目各明细科目中的相关信息分析填列。

（三）彩票资金分配明细表

1.本表反映彩票机构在某一会计年度内彩票资金的分配情况，格式详见附表 2。

2.彩票资金分配明细表的填列方法

本表中“彩票销售额”、“彩票返奖奖金”、“彩票公益金”、“彩票业务费”和“彩票代销费”各栏，以及各栏的明细栏内各项数字，应当根据“彩票销售结算”、“应缴财政款”、“应付返奖奖金”、“应付代销费”等科目的明细科目中的相关信息分析填列。

四、关于库存彩票的账务处理

（一）彩票机构购入的彩票验收入库时，按照发生的彩票印制费等确定的成本，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“应付账款”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

（二）彩票机构发出库存彩票时，按照确定的发出彩票

的实际成本，借记“业务活动费用”科目，贷记“库存物品——库存彩票”科目。

（三）发生彩票退回时，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“业务活动费用”科目[退回本年发出的库存彩票]或“以前年度盈余调整”科目[退回以前年度发出的库存彩票]。

（四）对于盘盈、盘亏及毁损、报废的库存彩票，彩票机构应当及时查明原因，按照规定报经批准后进行账务处理。

1.库存彩票盘盈时，按照同类库存彩票的入账成本确认入账价值，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“待处理财产损溢”科目；库存彩票盘亏或毁损、报废时，按照待处置库存彩票的账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目，贷记“库存物品——库存彩票”科目。

2.报经批准予以处理盘盈的库存彩票时，按照待处理的库存彩票价值，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“单位管理费用”科目。

3.报经批准予以处理盘亏或损毁、报废的库存彩票时，按照待处置库存彩票的账面价值，借记“资产处置费用”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目。

处置毁损、报废库存彩票过程中所取得的收入、发生的相关费用，以及处置收入扣除相关费用后的净收入的账务处理，参见新制度“待处理财产损溢”科目。

五、关于预收彩票销售款的账务处理

（一）彩票机构收到彩票代销者预存的销售款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款——预收彩票销售款”科目。

（二）彩票机构实现彩票销售时，按照冲销预收彩票销售款的金额，借记“预收账款——预收彩票销售款”科目，贷记“彩票销售结算”科目。

（三）彩票代销者兑付中奖者奖金时，彩票机构按照实际兑付金额，借记“应付返奖奖金——当期返奖奖金——××游戏”科目，贷记“预收账款——预收彩票销售款”等科目。

（四）实行内扣方式结算应付代销费的，结算彩票代销者代销费时，彩票机构按照从彩票代销者缴交的彩票销售资金中直接抵扣的资金金额，借记“应付代销费”科目，贷记“预收账款——预收彩票销售款”科目。

六、关于彩票投注设备押金的账务处理

（一）彩票机构收取彩票代销者交付的彩票投注设备押金时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款——彩票投注设备押金”科目。

（二）彩票机构向彩票代销者退回彩票投注设备押金时，按照实际支付的金额，借记“其他应付款——彩票投注设备押金”科目，贷记“银行存款”等科目。

七、关于彩票兑奖周转金的账务处理

（一）彩票机构取得财政部门拨付的彩票兑奖周转金时，

按照财政授权支付额度到账通知书中的授权支付额度，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款收入——政府性基金预算财政拨款”科目；同时，按照相同的金额，借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

（二）报经批准将彩票兑奖周转金从零余额账户转入彩票机构的银行存款账户时，按照实际转入的金额，借记“银行存款”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，按照相同的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

（三）按规定提取专用基金时，按照提取的金额，借记“业务活动费用”科目，贷记“专用基金——彩票兑奖周转金”科目；同时，按照相同的金额，借记“事业支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

八、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1

返奖奖金变动明细表

会政财 01 表附表 01

编制单位：　　年度　　单位：元

项　目	行次	传统型	即开型	数字型	乐透型	竞猜型	视频型	基诺型	一般调节基金	合计
一、年初余额	1									
其中：调节基金	2								——	
奖池	3								——	
二、本年增加数	4									
其中：调节基金	5								——	
奖池	6								——	
三、本年减少数	7									
其中：调节基金	8								——	
奖池	9								——	
四、年末余额	10									
其中：调节基金	11								——	
奖池	12								——	

附表 2

彩票资金分配明细表

会政财 01 表附表 02

编制单位：　　_____年度　　单位：元

序号	彩票品种	彩票游戏	彩票销售额	彩票返奖奖金					彩票公益金				彩票业务费				彩票代销费
				计提比例（%）	计提金额			中奖金额	计提比例（%）	计提金额	弃奖奖金转入额	实际上缴额	发行机构	省级销售机构	省级以下	小计	
					奖金	调节基金	小计										
			①				②			③						④	⑤
1	传统型																
2	即开型																
3	数字型																
4	乐透型																
5	竞猜型																
6	视频型																
7	基诺型																
8	其他																
9	合计																

说明：

（1）本表中“彩票销售额”①=“彩票返奖奖金——计提金额——小计”②+“彩票公益金——计提金额”③+“彩票业务费——小计”④+“彩票代销费”⑤；

（2）各彩票品种及游戏返奖奖金和公益金提取比例不同的应分栏填写。

关于彩票机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(财会〔2017〕25号，以下简称新制度)。目前执行《彩票机构会计制度》(财会〔2013〕23号，以下简称原制度)的彩票发行机构和彩票销售机构(以下简称彩票机构)，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对彩票机构执行新制度及《关于彩票机构执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》(以下简称补充规定)的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

(一)自2019年1月1日起，彩票机构应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

(二)彩票机构应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求,编制原账的部分科目余额明细表(参见附表1、附表2)。

2.按照新制度及补充规定设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余会计科目（彩票机构新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度及补充规定编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。彩票机构应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1. 资产类

（1）“库存现金”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“固定资产”、“无形资产”科目

新制度设置了“库存现金”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“固定资产”、“无形资产”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账

时，彩票机构应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“库存现金”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，彩票机构应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金余额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账的“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，彩票机构应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，彩票机构在原账“其他应收款”科目中核算了已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”

科目。

（4）“库存材料”、“库存彩票”科目

新制度设置了“库存物品”科目，原制度设置了“库存材料”、“库存彩票”科目。转账时，彩票机构应当将原账的“库存材料”、“库存彩票”科目余额转入新账的“库存物品”科目及其明细科目。

（5）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，彩票机构应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额，转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

（6）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账“累计折旧”科目的核算内容基本相同。彩票机构已经计提了固定资产折旧并记入“累计折旧”科目的，转账时，应当将原账的“累计折旧”科目余额，转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

（7）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，

彩票机构应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

彩票机构在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账“在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（8）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账“累计摊销”科目的核算内容基本相同。彩票机构已经计提了无形资产摊销的，转账时，应当将原账的“累计摊销”科目余额，转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（9）“待处置资产损溢”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账“待处置资产损溢”科目的核算内容基本相同。转账时，彩票机构应当将原账的“待处置资产损溢”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（10）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“应付返奖奖金”、“应付代销费”、“长期借款”、“长期应付款”科目

新制度及补充规定设置了“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“应付返奖奖金”、“应付代销费”、“长期借款”、“长期应付款”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，彩票机构应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，彩票机构应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额，转入新账“应交增值税”科目中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应缴增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目。转账时，彩票机构应当将原账的“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目余额，转入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，彩票机构应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，彩票机构在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

（5）“彩票销售结算”科目

由于原账的“彩票销售结算”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“事业基金”科目的核算内容。转账时，彩票机构应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“库存彩票基金”、“非流动资产基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“库存彩票基金”、“非流动资产基金”科目对应内容进行核算。转账时，彩票机构应当将原账的“库存彩票基金”、“非流动资产基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容不包括原账“专用基金”科目中彩票发行销售风险基金核算内容。转账时，彩票机构应当将原账的“专用基金”科目余额减去属于彩票发行销售风险基金金额后的差额转入新账的“专用基金”科目，将原账的“专用基金”科目余额中属于彩票发行销售风险基金的金额转入新账的“累计盈余”科目。

（4）“财政专户核拨资金结转”、“财政专户核拨资金结余”、“非财政专户核拨资金结转”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政专户核拨资金结转”、“财政专户核拨资金结余”、“非财政专户核拨资金结转”科目的余额内容。转账时，彩票机构应当将原账的“财政专户核拨资金结转”、“财政专户核拨资金结余”、“非财政专户核拨资金结转”科目余额，转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“经营结余”科目

新制度设置了“本期盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“经营结余”科目的核算内容。新制度规定“本期盈余”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“经营结余”科目有借方余额，转账时，彩票机构应当将原账的“经营结余”科目借方余额转入新账的“累计盈余”科目借方。

（6）“待分配事业结余”、“非财政专户核拨资金结余分配”科目

由于原账的“待分配事业结余”、“非财政专户核拨资金结余分配”科目年末无余额，这两个科目无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自2019年1月1日起，彩票机构应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

彩票机构存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

彩票机构在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.应收账款、应收股利、在途物品

彩票机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应收账款、应收股利、在途物品按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的入账金额，分别借记“应收账款”、“应收股利”、“在途物品”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.受托代理资产

彩票机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日

前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产入账成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

3. 盘盈资产

彩票机构在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

4. 预计负债

彩票机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

5. 应付质量保证金

彩票机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

彩票机构存在 2018 年 12 月 31 日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

彩票机构对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当

编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对单位收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，彩票机构应当按照 2018 年 12 月 31 日无需上缴财政的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，彩票机构应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位 2018 年 12 月 31 日财务报表的所有者权益账面余额，以及彩票机构持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

3.确认长期债券投资期末应收利息

彩票机构应当按照新制度规定于 2019 年 1 月 1 日补记长期债券投资应收利息，按照长期债券投资的应收利息金额，借记“长期债券投资”科目[到期一次还本付息]或“应收利息”

科目［分期付息、到期还本］，贷记“累计盈余”科目。

4.补提折旧

彩票机构在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至2018年12月31日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

5.补提摊销

彩票机构在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

6.确认长期借款期末应付利息

彩票机构应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

彩票机构对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，彩票机构应当对原账的“财政专户核拨资金结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账“财政专户核拨资金结余”科目余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

彩票机构应当按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方；按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，彩票机构应当对原账的“非财政专户核拨资金结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付非财政专户核拨专项资

金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付非财政专户核拨专项资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款等）的金额，加上各项结转转入的收入中已经收到非财政专户核拨专项资金尚未计入收入（如预收账款）的金额，减去已经计入收入尚未收到非财政专户核拨专项资金（如应收账款）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，彩票机构应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政专户核拨资金结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“经营结余”科目

新制度设置了“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目。如果原账的“经营结余”科目期末有借方余额，在新旧制度转换时，彩票机构应当按照原账的“经营结余”科目余额借记新账的“经营结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

（五）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，彩票机构应当按照原账的“事业基金”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额除去应收彩票资金后进行分析，区分其中发生时计入收入的金额和没有计入收入的金额。对发生时计入收入的金额，再区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非专项资金收入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政专户核拨资金预付的金额、非财政专户核拨专项资金预付的金额和非财政专户核拨非专项资金预付的金额，按照非财政专户核拨非专项资金预付的金额借记“非财政拨款

结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

在新制度中选择将其他应收款中预付款项列入支出核算的彩票机构，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政专户核拨资金预付的金额、非财政专户核拨专项资金预付的金额和非财政专户核拨非专项资金预付的金额，按照用非财政专户核拨非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整库存材料对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“库存材料”科目余额进行分析，区分购入的库存材料金额和非购入的库存材料金额。对购入的库存材料金额划分出其中使用财政专户核拨资金购入的金额、使用非财政专户核拨专项资金购入的金额和使用非财政专户核拨非专项资金购入的金额，按照使用非财政专户核拨非专项资金购入的金额借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额

借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应核算“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（7）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应核算“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（8）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（9）调整应付票据、应付账款对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“应付票据”、“应付账款”科目余额扣除应付彩票资金后的余额进行分析，区分其中发生时计入支出的金额和未计入支出的金额。将计入支出的金额划分出财政专户核拨资金应付的金额、非财政专户核拨专项资金应付的金额和非财政专户核拨非专项资金应付的金额，按照非财政专户核拨非专项资金应付的金额借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（10）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当按照原账的“预收账款”科目余额中扣除预收彩票资金后的余额进行分析，划分出预收的专项资金和预收的非专项资金，按照预收非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（11）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

彩票机构应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照收入比例列支提取的专用基金，按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3.彩票机构按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整（如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款等，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款等），按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（六）“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，彩票机构无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，彩票机构无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

彩票机构应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

彩票机构存在 2018 年 12 月 31 日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

彩票机构对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表

彩票机构应当根据 2019 年 1 月 1 日新账的财务会计科目余额，按照新制度及补充规定编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

彩票机构应当按照新制度及补充规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

彩票机构应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的彩票机构，应当首先按照《彩票机构新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2014〕2号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019年1月1日前执行新制度及补充规定的彩票机构，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1：

彩票机构原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
其他应收款	在途物品		已经付款或已开出商业汇票，尚未收到物资
	其他		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应交增值税		
	其他应交税费		
其他应付款	受托代理负债		
	其他		
专用基金	彩票兑奖周转金		
	彩票发行销售风险基金		
	其他专用基金		

附表 2：

彩票机构原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收票据、应收账款(扣除应收彩票资金)	发生时不计入收入		如转让资产的应收票据、应收账款
	发生时计入收入		
	其中：专项收入		
	其他		
预付账款	财政专户核拨资金预付		
	非财政专户核拨专项资金预付		
	非财政专户核拨非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政专户核拨资金预付		
	非财政专户核拨专项资金预付		
	非财政专户核拨非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
库存材料	购入材料		
	其中：使用财政专户核拨资金购入		
	使用非财政专户核拨专项资金购入		
	使用非财政专户核拨非专项资金购入		
	非购入材料		如无偿调入、接受捐赠的材料等
长期投资	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
应付票据、应付账款(扣除应付彩票资金)	发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政专户核拨资金应付		
	非财政专户核拨专项资金应付		
	非财政专户核拨非专项资金应付		
预收账款(扣除预收彩票资金)	预收专项资金		
	预收非专项资金		
专用基金	从非财政专户核拨资金结余分配中提取		
	从收入中列支提取		
	其他		

附表 3：

彩票机构新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度		原制度	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1101	短期投资	1101	短期投资
5	1211	应收票据	1211	应收票据
6	1212	应收账款	1212	应收账款
7	1214	预付账款	1213	预付账款
8	1218	其他应收款	1215	其他应收款
9	1301	在途物品		
10	1302	库存物品	1301	库存材料
11			1302	库存彩票
12	1501	长期股权投资	1401	长期投资
13	1502	长期债券投资		
14	1601	固定资产	1501	固定资产
15	1602	固定资产累计折旧	1502	累计折旧
16	1611	工程物资	1511	在建工程
17	1613	在建工程		

18	1214	预付账款		
19	1701	无形资产	1601	无形资产
20	1702	无形资产累计摊销	1602	累计摊销
21	1902	待处理财产损溢	1701	待处置资产损溢

二、负债类

22	2001	短期借款	2001	短期借款
23	2101	应交增值税	2101	应缴税费
24	2102	其他应交税费		
25	2103	应缴财政款	2102	应缴国库款
26			2103	应缴财政专户款
27	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
28	2301	应付票据	2301	应付票据
29	2302	应付账款	2302	应付账款
30	2309	应付返奖奖金	2401	应付返奖奖金
31	2310	应付代销费	2402	应付代销费
32	2305	预收账款	2303	预收账款
33	2307	其他应付款	2305	其他应付款
34	2901	受托代理负债		
35	2501	长期借款	2501	长期借款
36	2502	长期应付款	2502	长期应付款

三、净资产类

37	3001	累计盈余	3001	事业基金

38			3005	库存彩票基金
39			3101	非流动资产基金
40	3101	专用基金	3201	专用基金
41	3001	累计盈余		
42	3001	累计盈余	3301	财政专户核拨资金结转
43			3302	财政专户核拨资金结余
44			3401	非财政专户核拨资金结转
45	3001	累计盈余（借方）	3403	经营结余（借方）

四、预算结余类

46	8101	财政拨款结转	3301	财政专户核拨资金结转
47	8102	财政拨款结余	3302	财政专户核拨资金结余
48	8201	非财政拨款结转	3401	非财政专户核拨资金结转
49	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
50	8202	非财政拨款结余	3201	专用基金
51	8301	专用结余		
52	8401	经营结余	3403	经营结余
53	8001	资金结存（借方）	3301	财政专户核拨资金结转
54			3302	财政专户核拨资金结余
55			3401	非财政专户核拨资金结转
56			3001	事业基金
57			3201	专用基金
58			3403	经营结余

关于高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就高等学校[1]执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定:

一、关于在新制度相关一级科目下设置明细科目

（一）高等学校应当在新制度规定的“4101 事业收入”科目下设置“410101 教育事业收入”、“410102 科研事业收入”明细科目。

1.“410101 教育事业收入”科目核算高等学校开展教学活动及其辅助活动实现的收入。

2.“410102 科研事业收入”科目核算高等学校开展科研活动及其辅助活动实现的收入。

（二）高等学校应当在新制度规定的“5001 业务活动费用”科目下设置“500101 教育费用”、“500102 科研费用”明细科目。

1.“500101 教育费用”科目核算高等学校开展教学及其辅助活动、学生事务等活动所发生的，能够直接计入或采用一定方法计算后计入的各项费用。

[1]本规定所指高等学校包括各级人民政府举办的全日制普通高等学校和成人高等学校。

2.“500102 科研费用”科目核算高等学校开展科研及其辅助活动所发生的，能够直接计入或采用一定方法计算后计入的各项费用。

（三）高等学校应当在新制度规定的“5101 单位管理费用”科目下设置“510101 行政管理费用”、“510102 后勤保障费用”、“510103 离退休费用”和“510109 单位统一负担的其他管理费用”明细科目。

1.“510101 行政管理费用”科目核算高等学校开展单位的行政管理活动所发生的各项费用。

2.“510102 后勤保障费用”科目核算高等学校统一负担的开展后勤保障活动所发生的各项费用。

3.“510103 离退休费用”科目核算高等学校统一负担的离退休人员工资、补助、活动经费等各项费用。

4.“510109 单位统一负担的其他管理费用”科目核算由高等学校统一负担的除行政管理费用、后勤保障费用、离退休费用之外的其他各项管理费用，如工会经费、诉讼费、中介费等。

（四）高等学校应当在新制度规定的“6101 事业预算收入”科目下设置“610101 教育事业预算收入”和“610102 科研事业预算收入”明细科目。

1.“610101 教育事业预算收入”科目核算高等学校开展教学活动及其辅助活动取得的现金流入。

2.“610102 科研事业预算收入”科目核算高等学校开展科研活动及其辅助活动取得的现金流入。

（五）高等学校应当在新制度规定的“7201 事业支出”科目下设置“720101 教育支出”、“720102 科研支出”、 “720103 行政管理支出”、“720104 后勤保障支出”、“720105 离退休支出”、“720109 其他事业支出” 明细科目。

1.“720101 教育支出”科目核算高等学校开展教学及其辅助活动、学生事务等活动实际发生的各项现金流出。

2.“720102 科研支出”科目核算高等学校开展科研及其辅助活动实际发生的各项现金流出。

3.“720103 行政管理支出”科目核算高等学校开展单位的行政管理活动实际发生的各项现金流出。

4.“720104 后勤保障支出”科目核算高等学校开展后勤保障活动实际发生的各项现金流出。

5.“720105 离退休支出”科目核算高等学校实际发生的用于离退休人员的各项现金流出。

6.“720109 其他事业支出”科目核算高等学校发生的除教学、科研、后勤保障、行政管理、离退休支出之外的其他各项事业支出。

二、关于报表及编制说明

（一）关于收入费用表

1.新增项目

高等学校应当在收入费用表的“（二）事业收入”项目下增加“其中：教育事业收入”、“科研事业收入”项目，在“（十一）其他收入”项目下增加“其中：后勤保障单位净收入”项目，在“（一）业务活动费用”项目下增加“其中：教育费用”、“科研费用”项目，在“（二）单位管理费用”项目下增加“其中：行政管理费用”、“后勤保障费用”、“离退休费用”、“单位统一负担的其他管理费用”项目。详见附表 1。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“其中：教育事业收入”项目，反映高等学校本期开展教学活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——教育事业收入”科目的本期发生额填列。

（2）“科研事业收入”项目，反映高等学校本期开展科研活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——科研事业收入”科目的本期发生额填列。

（3）“其中：后勤保障单位净收入”项目详见“（三）关于校内独立核算单位报表编制的规定”。

（4）“其中：教育费用”项目，反映高等学校本期开展教学及其辅助活动、学生事务等活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——教育费用”科目的本期发生额填列。

（5）“科研费用”项目，反映高等学校本期开展科研及其辅助活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用

——科研费用”科目的本期发生额填列。

（6）“其中：行政管理费用”项目，反映高等学校本期开展单位的行政管理活动所发生的各项费用。本项目应当根据“单位管理费用——行政管理费用”科目的本期发生额填列。

（7）“后勤保障费用”项目，反映高等学校本期统一负担的开展后勤保障活动所发生的各项费用。本项目应当根据“单位管理费用——后勤保障费用”科目的本期发生额填列。

（8）“离退休费用”项目，反映高等学校本期统一负担的离退休人员工资、补助、活动经费等各项费用。本项目应当根据“单位管理费用——离退休费用”科目的本期发生额填列。

（9）“单位统一负担的其他管理费用”项目，反映本期由高等学校统一负担的除行政管理费用、后勤保障费用、离退休费用之外的各项管理费用。本项目应当根据“单位管理费用——单位统一负担的其他管理费用”科目的本期发生额填列。

（二）关于预算收入支出表

1.新增项目

高等学校应当在预算收入支出表的“（二）事业预算收入”项目下增加“其中：教育事业预算收入”、“科研事业预算收入”项目，在“（九）其他预算收入”项目下“其中：”后所列项目中增加“后勤保障单位净预算收入”项目，在“（二）事业支出”项目下增加“其中：教育支出”、“科研支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“离退休支出”、“其他事业支出”

项目。详见附表 2。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“其中：教育事业预算收入”项目，反映高等学校本期开展教学及其辅助活动取得现金流入。本项目应当根据“事业预算收入——教育事业预算收入”科目的本年发生额填列。

（2）“科研事业预算收入”项目，反映高等学校本年开展科研及其辅助活动取得现金流入。本项目应当根据“事业预算收入——科研事业预算收入”科目的本年发生额填列。

（3）“后勤保障单位净预算收入”项目，详见“（三）关于校内独立核算单位报表编制的规定”。

（4）“其中：教育支出”项目，反映高等学校本年开展教学及其辅助活动、学生事务等活动实际发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——教育支出”科目的本年发生额填列。

（5）“科研支出”项目，反映高等学校本年开展科研及其辅助活动实际发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——科研支出”科目的本年发生额填列。

（6）“行政管理支出”项目，反映高等学校本年开展单位的行政管理活动实际发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——行政管理支出”科目的本年发生额填列。

（7）“后勤保障支出”项目，反映高等学校本年开展后勤保障活动实际发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支

出——后勤保障支出”科目的本年发生额填列。

（8）“离退休支出”项目，反映高等学校本年实际发生的用于离退休人员的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——离退休支出”科目的本年发生额填列。

（9）“其他事业支出”项目，反映高等学校本年支付的除教学、科研、后勤保障、行政管理、离退休支出之外的其他各项事业支出。本项目应当根据“事业支出——其他事业支出”科目的本年发生额填列。

（三）关于校内独立核算单位报表编制的规定

1.关于高等学校报表编制的范围

由高等学校及其所属单位举办的校内独立核算单位[2]，如研究院、分校、后勤部门等，应当按照新制度开展本单位的会计核算和报表编制工作。

高等学校在编制年度报表时，应当将校内独立核算单位纳入高等学校报表编制范围。

2.关于将校内独立核算单位会计信息纳入高等学校报表的总原则

将校内独立核算单位的会计信息纳入高等学校报表时，总的原则是将校内独立核算单位的报表信息并入学校相关报表的相应项目，并抵销学校内部业务或事项对学校报表的影响。

[2] 本规定所称校内独立核算单位，是指高等学校内部不具有法人资格的独立核算单位或部门。本规定所称校内独立核算单位不同于新制度所称附属单位。新制度所称附属单位，是指高等学校下属的具有法人资格的独立核算单位。

3. 关于具有后勤保障职能的校内独立核算单位[3]有关业务的特殊规定

（1）高等学校编制包含校内独立核算单位的收入费用表时，对于具有后勤保障职能的校内独立核算单位，应当将其本年收入（不含从学校取得的补贴经费）、费用（不含使用学校补贴经费发生的费用）相抵后的净额计入本表中“其他收入”项目金额，并单独填列于该项目下的“后勤保障单位净收入”项目。如果具有后勤保障职能的全部校内独立核算单位本年收入（不含从学校取得的补贴经费）、费用（不含使用学校补贴经费发生的费用）相抵后的净额合计数为负数，则以“-”号填列于“后勤保障单位净收入”项目。

（2）高等学校编制包含校内独立核算单位的预算收入支出表时，对于具有后勤保障职能的校内独立核算单位，应当将其本年收入（不含从学校取得的补贴经费）、支出（不含使用学校补贴经费发生的支出）相抵后的净额计入本表中“其他预算收入”项目金额，并单独填列于该项目下的“后勤保障单位净预算收入”项目。如果具有后勤保障职能的全部校内独立核算单位本年收入（不含从学校取得的补贴经费）、支出（不含使用学校补贴经费发生的支出）相抵后的净额合计数为负数，则以“-”号填列于“后勤保障单位净预算收入”项目。

4.关于将校内独立核算单位会计信息纳入高等学校财务

[3] 具有后勤保障职能的校内独立核算单位一般指校医院、食堂、水电暖中心、物业管理中心、宿舍管理中心等。

报表情况的披露

高等学校应当在年度财务报表附注中提供将校内独立核算单位财务会计信息纳入学校财务报表情况的说明，包括将校内独立核算单位资产、负债和净资产并入学校资产负债表时对内部业务或事项抵销处理的情况，具有后勤保障职能的各校内独立核算单位本年收入、费用情况，将不具有后勤保障职能的其他校内独立核算单位的收入、费用并入学校收入费用表时对内部业务或事项抵销处理的情况。

高等学校在编制年度预算会计报表时，可参照上述规定，以适当形式提供将校内独立核算单位预算会计信息纳入高等学校预算会计报表的说明。

三、关于留本基金的会计处理

（一）会计科目设置

1.高等学校应当在“3101 专用基金”科目下设置“留本基金”明细科目，核算高等学校使用捐赠资金建立的具有永久性保留本金或在一定时期内保留本金的限定性基金。高等学校如有两个以上留本基金，应当按照每个留本基金设置明细科目进行核算。在每个留本基金明细科目下还应当设置“本金”和“收益”明细科目；在“本金”明细科目下，还应当设置“已投资”和“未投资”两个明细科目。

2.高等学校应当在“1218 其他应收款”科目下设置“留本基金委托投资”明细科目，核算高等学校将留本基金委托给基

金会进行的投资。

（二）主要账务处理（假设只有一个留本基金）

1.高等学校形成留本基金时，根据取得的留本基金数额，借记“银行存款”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目。

2.高等学校委托基金会进行投资

（1）投资时，按照转给基金会的留本基金数额，借记“其他应收款——留本基金委托投资”科目，贷记“银行存款”科目；同时，按照相同的金额，借记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——已投资”科目。

（2）收到基金会交回的投资收益，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“专用基金——留本基金——收益”科目。

（3）从基金会收回使用留本基金委托的投资，按照收回的金额，借记“银行存款”科目，按照收回的留本基金本金金额，贷记“其他应收款——留本基金委托投资”科目，按照两者的差额，贷记或借记“专用基金——留本基金——收益”科目。同时，按照收回的留本基金本金金额，借记“专用基金——留本基金——本金——已投资”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目。

3.高等学校直接使用留本基金进行投资

（1）投资时，按照动用留本基金投资的数额，借记“短期投资”、“长期债券投资”等科目，贷记“银行存款”科目；同时，按照相同的金额，借记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——已投资”科目。

（2）期末，对持有的留本基金投资确认应计利息收入时，按照确认的应计利息，借记“应收利息”、“长期债券投资”科目，贷记“专用基金——留本基金——收益”科目。

（3）收到留本基金投资获得的利息时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收利息”科目。

（4）收回留本基金投资时，按照收回的金额，借记“银行存款”科目，按照收回的投资本金及相关利息金额，贷记“短期投资”、“长期债券投资”等科目，按照两者的差额，贷记或借记“专用基金——留本基金——收益”科目。同时，按照收回的留本基金本金金额，借记“专用基金——留本基金——本金——已投资”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目。

4.高等学校按照协议将留本基金收益转增本金时，按照转增的金额，借记“专用基金——留本基金——收益”科目，贷记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目。

5.高等学校按照协议可以使用留本基金取得的收益时，按照可以使用的金额，借记“专用基金——留本基金——收益”

科目，贷记“捐赠收入”科目；同时，按照相同的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“捐赠预算收入”科目。使用留本基金收益时，按照使用的金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“事业支出——教育支出”等科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

6.按照协议规定的留本基金限定期限到期，高等学校将留本基金转为可以使用的资金，按照转为可以使用的资金数额，借记“专用基金——留本基金——本金——未投资”科目，贷记“捐赠收入”科目；同时按照相同的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“捐赠预算收入”科目。

四、关于受托代理业务的账务处理

（一）高等学校应当在“1891 受托代理资产”科目下设置“应收及暂付款”、“固定资产”、“无形资产”明细科目。

1.发生涉及受托代理资金的各种应收及暂付款项时，按照实际发生金额，借记“受托代理资产——应收及暂付款”科目，贷记“银行存款——受托代理资产”、“库存现金——受托代理资产”等科目；收回其他应收款项或报销时，借记“库存现金——受托代理资产”、“银行存款——受托代理资产”、“受托代理负债”等科目，贷记“受托代理资产——应收及暂付款”科目。

2.使用受托代理资金购置固定资产或无形资产时，借记“受托代理资产——固定资产”或“受托代理资产——无形

资产”科目，贷记“银行存款——受托代理资产”、“库存现金——受托代理资产”等科目。受托代理资产科目下“固定资产”、“无形资产”不计提折旧和摊销。受托代理的固定资产、无形资产报废、转交时，按照受托代理的固定资产、无形资产账面余额，借记“受托代理负债”科目，贷记“受托代理资产”科目及其明细科目。

（二）高等学校核算的因公房出售形成的公共维修基金（个人缴纳部分），通过“受托代理负债”科目进行核算。

五、关于受托加工物品的账务处理

1.高等学校收到委托单位支付的资金用于加工设备、材料等时，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；同时，按照收到的资金，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”等科目。

2.高等学校对受托加工物品进行加工时，按照加工消耗的料、工、费等，借记“加工物品——受托加工物品”科目，贷记“库存物品”、“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目；同时，对加工中支付的资金，在支付时按照实际支付的金额，借记“事业支出——科研支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

3.高等学校将加工完成的产品交付委托方时，按照受托加工产品的成本，借记“业务活动费用——科研费用”科目，贷记“加工物品——受托加工物品”科目，同时，确认委托方

的委托加工收入，按照预收账款账面余额，借记“预收账款”科目，按照应确认的收入金额，贷记“事业收入”等科目，按照委托方补付或退回委托方的金额，借记或贷记“银行存款”等科目（同时借记或贷记“资金结存”科目，贷记或借记“事业预算收入”等科目）。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应缴增值税”科目。

六、关于计提和使用项目间接费用或管理费的账务处理

（一）高等学校按规定从科研项目收入中计提项目间接费用或管理费时，除按新制度规定借记“单位管理费用”科目外，也可根据实际情况借记“业务活动费用”等科目。

（二）高等学校使用计提的项目间接费用或管理费购买固定资产、无形资产的，在财务会计下，按照固定资产、无形资产的成本金额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照相同的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“累计盈余”科目。在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

七、关于附属单位工资返还的账务处理

高等学校附属单位职工薪酬按规定自行负担，但需由高等学校代为发放时，高等学校按照实际垫付的金额，借记“其他应收款”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。高等学校收到附属单位交来的返还款时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应

收款”科目。

八、关于出资成立非企业法人单位的账务处理

高等学校经批准出资成立非企业法人单位，如教育基金会、研究院等，应当借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”科目；同时，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

九、关于按合同完成进度确认事业收入

高等学校以合同完成进度确认事业收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

十、关于固定资产折旧年限

通常情况下，高等学校应当按照附表 3 规定确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

十一、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1：

收入费用表

会政财 02 表

编制单位：_____ ____年___月 单位：元

项　目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业收入		
其中：教育事业收入		
科研事业收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
其中：后勤保障单位净收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
其中：教育费用		
科研费用		
（二）单位管理费用		
其中：行政管理费用		
后勤保障费用		
离退休费用		
单位统一负担的其他管理费用		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		
（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		
（八）其他费用		
三、本期盈余		

附表 2：

预算收入支出表

会政预 01 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年数	上年数
一、本年预算收入		
（一）财政拨款预算收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业预算收入		
其中：教育事业预算收入		
科研事业预算收入		
（三）上级补助预算收入		
（四）附属单位上缴预算收入		
（五）经营预算收入		
（六）债务预算收入		
（七）非同级财政拨款预算收入		
（八）投资预算收益		
（九）其他预算收入		
其中：利息预算收入		
捐赠预算收入		
租金预算收入		
后勤保障单位净预算收入		
二、本年预算支出		
（一）行政支出		
（二）事业支出		
其中：教育支出		
科研支出		
行政管理支出		
后勤保障支出		
离退休支出		
（三）经营支出		
（四）上缴上级支出		
（五）对附属单位补助支出		
（六）投资支出		
（七）债务还本支出		
（八）其他支出		
其中：利息支出		
捐赠支出		
三、本年预算收支差额		

附表 3：

高等学校固定资产折旧年限表

固定资产类别	折旧年限（年）	备注
一、房屋及构筑物		
1.房屋		
钢结构	50	
钢筋混凝土结构	50	
砖混结构	30	
砖木结构	30	
2.简易房	8	
3.房屋附属设施	8	围墙、停车设施等
4.构筑物	8	池、罐、槽、塔等
二、通用设备		
1.计算机设备	6	计算机、网络设备、安全设备、终端设备、存储设备等
2.办公设备	6	电话机、传真机、摄像机、刻录机等
3.车辆	8	载货汽车、牵引汽车、乘用车、专用车辆等
4.图书档案设备	5	
5.机械设备	10	锅炉、液压机械、金属加工设备、泵、风机、气体压缩机、气体分离及液化设备、分离及干燥设备等
6.电气设备	5	电机、变压器、电源设备、生活用电器等
7.雷达、无线电和卫星导航设备	10	

8.通信设备、广播、电视、电影设备	5	
9.仪器仪表、电子和通信测量仪器、计量标准器具及量具、衡器	5	
10.除上述以外其他通用设备	5	
三、专用设备		
1.探矿、采矿、选矿和造块设备	10	
2.石油天然气开采专用设备	10	
3.石油和化学工业专用设备	10	
4.炼焦和金属冶炼轧制设备	10	
5.电力工业专用设备	20	
6.核工业专用设备	20	
7.航空航天工业专用设备	20	
8.非金属矿物制品工业专用设备	10	
9.工程机械	10	
10.农业和林业机械	10	
11.木材采集和加工设备	10	
12.食品加工专用设备	10	
13.饮料加工设备	10	
14.烟草加工设备	10	
15.粮油作物和饲料加工设备	10	
16.纺织设备	10	
17.缝纫、服饰、制革和毛皮加工设备	10	
18.造纸和印刷机械	10	
19.化学药品和中药专用设备	5	
20.医疗设备	5	
21.电工、电子专用生产设备	5	

22.安全生产设备	10	
23.邮政专用设备	10	
24.环境污染防治设备	10	
25.公安专用设备	3	
26.水工机械	10	
27.殡葬设备及用品	5	
28.铁路运输设备	10	
29.水上交通运输设备	10	
30.航空器及其配套设备	10	
31.专用仪器仪表	5	
32.文艺设备	5	
33.体育设备	5	
34.娱乐设备	5	
四、家具、用具、装具		
1.家具	15	
其中：学生用家具	5	
2.用具、装具	5	

关于高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。原执行《高等学校会计制度》（财会〔2013〕30号，以下简称原制度）的高等学校[1]，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对高等学校执行新制度及《关于高等学校执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）有关衔接问题规定如下：

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，高等学校应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）高等学校应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面：

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求，编制原账的部分科目余额明细表（参见附表1、附表2）。

2.按照新制度及补充规定设立2019年1月1日的新账。

[1]本规定所指高等学校包括各级人民政府举办的全日制普通高等学校和成人高等学校。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（高等学校新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。高等学校应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“无形资产”科目

新制度设置了“库存现金”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“无形资产”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，应当将

原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额转入新账的“库存现金”科目下“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，高等学校应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账的“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金余额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账的“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“预付账款”科目

新制度设置了“预付账款”科目，该科目的核算内容与原账“预付账款”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“预付账款”科目余额转入新账的“预付账款”科目。

新制度设置了“受托代理资产”科目，高等学校在原账的“预付账款”科目中核算了使用受托代理资金的预付账款的，应当将原账的“预付账款”科目余额中使用受托代理资金的金额转入新账的“受托代理资产——应收及暂付款”科目。

（4）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账的“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“其他应收款”科目余额转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，高等学校如果有在原账“其他应收款”科目中核算已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的款项，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的款项金额转入新账的“在途物品”科目。

新制度设置了“受托代理资产”科目，高等学校如果有使用受托代理资金支付其他应收款的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中使用受托代理资金的金额转入新账的“受托代理资产——应收及暂付款”科目。

（5）“存货”科目

新制度设置了“库存物品”和“加工物品”科目，原制度设置了“存货”科目。转账时，高等学校应当将原账的“存货”科目余额中属于在加工存货的金额，转入新账的“加工物品”科目；将原账的“存货”科目余额减去属于在加工存货的金额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

高等学校在原账的“存货”科目中核算了属于新制度规定的受托代理物资的，应当将原账的“存货”科目余额中属于受托代理物资的金额，转入新账的“受托代理资产”科目。

（6）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，高等学校应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

高等学校原账的“长期投资”科目核算的内容中，如果有被投资单位属于非企业法人单位的，应当在转账时先将对非企业法人单位出资的金额从原账的“长期投资”科目余额转出，借记原账的“非流动资产基金——长期投资”科目，贷记原账的“长期投资”科目。

（7）“固定资产”科目

新制度设置了“固定资产”科目，该科目的核算内容与原账“固定资产”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“固定资产”科目余额转入新账的“固定资产”科目。

高等学校有使用受托代理资金购买的固定资产的，当将原账的“固定资产”科目余额中使用受托代理资金购买固定资产的金额转入新账的“受托代理资产——固定资产”科目借方。

（8）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账“累计折旧”科目的核算内容基本相同。转账时，高等

学校已经计提了固定资产折旧的，应当将原账的“累计折旧”科目余额，转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

高等学校有使用受托代理资金购买的固定资产并计提了折旧的，应当将原账的“累计折旧”科目余额中对使用受托代理资金购买固定资产计提折旧的金额转入新账的“累计盈余”科目。

（9）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，高等学校应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账的“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

高等学校在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账 “在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（10）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账“累计摊销”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校已经计提了无形资产摊销的，应当将原账的“累计摊销”科目余额，转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（11）“待处置资产损溢”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账的“待处置资产损溢”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“待处置资产损溢”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（12）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，高等学校应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额，转入新账“应交增值税”科目中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应缴增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目。转账时，高等学校应当将原账的“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目余额转入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，高等学校在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

（5）“代管款项”科目

新制度设置了“受托代理负债”科目，原账的“代管款项”科目的核算内容包括了受托代理负债的内容。转账时，高等学校应当对原账中“代管款项”科目余额进行分析，将其中属于新制度规定受托代理负债的余额转入新账的“受托代理负债”科目；将不属于受托代理负债的余额，根据偿还期限分别转入新账的“其他应付款”和“长期应付款”科目。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目。该科目核算内容包含了原账“事业基金”科目的核算内容。转账时，高等学校应当将原账的“事业基金”科目余额，转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“非流动资产基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“非流动资产基金”科目对应内容进行核算。转账时，高等学校应当将原账的“非流动资产基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

高等学校有使用受托代理资金购买的固定资产的，转账时，应当将“非流动资产基金——固定资产”科目余额中属于受托代理固定资产原值的金额转入新账的“受托代理负债”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，高等学校应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（4）“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目的余额内容。转账时，高等学校应当将原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目余额，转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“经营结余”科目

新制度设置了“本期盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“经营结余”科目的核算内容。新制度规定“本期盈余”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“经营结余”科目有借方余额，转账时，高等学校应当将原账的“经营结余”科目借方余额转入新账的“累计盈余”科目借方。

（6）“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目

由于原账的“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目年末无余额，这两个科目无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，高等学校应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

高等学校存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

高等学校在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.应收股利

高等学校在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日

前未入账的应收股利按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的应收股利金额，借记“应收股利”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.研发支出

高等学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的自行研究开发项目开发阶段的费用按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的开发阶段费用金额，借记“研发支出”科目，贷记“累计盈余”科目。

3.受托代理资产

高等学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产金额，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

4.盘盈资产

高等学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

5.应付质量保证金

高等学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余”科目，

贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

6.预计负债

高等学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

高等学校存在 2018 年 12 月 31 日前未入账的其他事项，应当比照本规定登记新账的相应科目。

高等学校对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对单位收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，高等学校应当按照 2018 年 12 月 31 日无需上缴财政的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，单位应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位 2018 年 12 月

31 日财务报表的所有者权益账面余额，以及单位持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

高等学校对已经持有，且处于停产、半停产、连年亏损、资不抵债、主要靠政府补贴和学校续贷维持经营的被投资单位的投资，在新旧制度转换时可继续采用成本法进行核算。

3.确认长期债券投资期末应收利息

高等学校应当按照新制度规定于 2019 年 1 月 1 日补记长期债券投资应收利息，按照长期债券投资的应收利息金额，借记“长期债券投资”科目［到期一次还本付息］或“应收利息”科目［分期付息、到期还本］，贷记“累计盈余”科目。

4.补提折旧

高等学校在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至 2018 年 12 月 31 日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于 2019 年 1 月 1 日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

5.补提摊销

高等学校在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至 2018 年 12 月 31 日无形资产的预计使用年限、已使用

年限、尚可使用年限等，并于 2019 年 1 月 1 日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

6.确认长期借款期末应付利息

高等学校应当按照新制度规定于 2019 年 1 月 1 日补记长期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

高等学校对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，高等学校应当对原账的“财政补助结转”科目及对应科目余额进行逐项分析，加上已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付票据、应付账款、应缴税费、应付职工薪酬等）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款、其他应收款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账“财政补助结余”科目

余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方。按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，高等学校应当对原账的“非财政补助结转”及对应科目余额进行逐项分析，加上已经计入支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付票据、应付账款、应缴税费、应付职工薪酬等）的金额，减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款等）的金额，加上已经收到非财政补助专项资金尚未计入预算收入（如预收账款等）的金额，减去已经计入预算收入尚未收到非财政补助专项资金（如应收票据、应收账款、其他应收款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额，登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。

在新旧制度转换时，高等学校应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“经营结余”科目。如果原账的“经营结余”科目期末有借方余额，在新旧制度转换时，按照原账的“经营结余”科目余额，借记新账的“经营结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

（五）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，高等学校应当按照原账的“事业基金”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2. 对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

高等学校应当按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额

进行分析，区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非专项资金收入的金额借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

高等学校按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入支出的，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整存货对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“存货”科目余额进行分析，区分购入的存货金额和非购入的存货金额。对购入的存货金额划分出其中使用财政补助资金购入的金额、使用非财政补助专项资金

购入的金额和使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专项资金购入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额（不含对非企业法人投资）进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记 “非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（7）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

高等学校应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记 “非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（8）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（9）调整应付票据、应付账款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“应付票据”、“应付账款”科目余额进行分析，区分财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（10）调整应缴增值税对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账“应缴税费——应缴增值税”科目余额进行分析，划分出与非财政补助专项资金相关的金额和与非财政补助非专项资金相关的金额。按照与非财政补助非专项资金相关的金额，计算应调整非财政拨款结余的金额。

应调整金额如为正数，按照该金额借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目；如为负数，按照该金额借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（11）调整其他应缴税费对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账“应缴税费”科目余额中非增值税的其他应缴税费金额进行分析，划分出财政补助应交金额、非财政补助专项资金应交金额和非财政补助非专项资金应交金额，按照非财政补助非专项资金应交金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（12）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当按照原账的“预收账款”科目余额中预收非

财政非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（13）调整其他应付款对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“其他应付款”科目余额（扣除属于受托代理负债的金额）进行分析，区分其中支出类的金额（确认其他应付款时计入了支出）和周转类的金额（如收取的押金、保证金等），并对支出类的金额划分为财政补助资金列支的金额、非财政补助专项资金列支的金额和非财政补助非专项资金列支的金额，按照非财政补助非专项资金列支的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记 “非财政拨款结余”科目。

（14）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

高等学校应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照收入比例列支提取的专用基金（如列支提取的职工福利基金、列支提取的学生奖助基金等），按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3. 高等学校按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出 “非财政拨款结余” 科目及对应的 “资金结存” 科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的 “库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整(如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资

金的其他应付款，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款），按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（六）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，高等学校无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

高等学校自 2019 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

高等学校存在 2018 年 12 月 31 日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

高等学校对预算会计科目期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表

高等学校应当根据 2019 年 1 月 1 日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

高等学校应当按照新制度及补充规定编制 2019 年财务报表和预算会计报表。在编制 2019 年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

高等学校应当根据 2019 年 1 月 1 日新账财务会计科目余额，填列 2019 年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据 2019 年 1 月 1 日新账预算会计科目余额，填列 2019 年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至 2018 年 12 月 31 日尚未进行基建“并账”的高等学校，应当首先按照《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2014〕3 号），将基建账套相关数据并入 2018 年 12 月 31 日原账中的相关科目余额，再按照本规定将 2018 年 12 月 31 日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019 年 1 月 1 日前执行新制度及补充规定的高等学校，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1：

高等学校原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
预付账款	使用受托代理资金预付		
	其他		
其他应收款	在途物品		已经付款或已开出商业汇票，尚未收到物资
	使用受托代理资金应收		
	其他		
存货	在加工存货		
	非在加工存货		
	受托代理资产		
长期投资	长期股权投资		
	其中：对企业法人单位的投资		
	长期债券投资		
固定资产	固定资产		
	受托代理固定资产		
累计折旧	固定资产累计折旧		
	受托代理固定资产累计折旧		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应缴增值税		
	其他应缴税费		
其他应付款	其他应付款		
	受托代理负债		
代管款项	受托代理负债		
	其他应付款		
	长期应付款		

附表 2：

高等学校原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收票据、应收账款	发生时不计入收入		如转让资产的应收票据、应收账款
	发生时计入收入		
	其中：专项收入		
	其他		
预付账款（扣除属于受托代理资产的预付款）	财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款（扣除属于受托代理资产的应收款）	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
存货（扣除属于受托代理资产的存货）	购入存货		
	其中：使用财政补助资金购入		
	使用非财政补助专项资金购入		
	使用非财政补助非专项资金购入		
	非购入存货		如无偿调入、接受捐赠的存货等
长期投资（扣除对非企业法人股权投资）	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
应付票据、应付账款	发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
预收账款	预收专项资金		
	预收非专项资金		
应缴税费—应缴增值税	非财政补助专项资金应交		
	非财政补助非专项资金应交		
应缴税费—应	财政补助资金应交		

缴其他税费	非财政补助专项资金应交		
	非财政补助非专项资金应交		
其他应付款（扣除属于受托代理负债的金额）	支出类		确认其他应付款时确认了支出
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
	周转类		如收取的押金、保证金等
专用基金	从非财政补助结余分配中提取		
	从收入中列支提取		
	其他		

附表 3：

高等学校新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1101	短期投资	1101	短期投资
5	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
6	1211	应收票据	1211	应收票据
7	1212	应收账款	1212	应收账款
8	1214	预付账款	1213	预付账款
9	1891	受托代理资产		
10	1218	其他应收款	1215	其他应收款
11	1301	在途物品		
12	1891	受托代理资产		
13	1302	库存物品	1301	存货
14	1303	加工物品		
15	1891	受托代理资产		
16	1501	长期股权投资	1401	长期投资
17	1502	长期债券投资		
18	1601	固定资产	1501	固定资产
19	1891	受托代理资产		
20	1602	固定资产累计折旧	1502	累计折旧
21	3001	累计盈余		
22	1611	工程物资	1511	在建工程
23	1613	在建工程		
24	1214	预付账款		
25	1701	无形资产	1601	无形资产
26	1702	无形资产累计摊销	1602	累计摊销
27	1902	待处理财产损溢	1701	待处置资产损溢
二、负债类				
28	2001	短期借款	2001	短期借款
29	2101	应交增值税	2101	应缴税费
30	2102	其他应交税费		
31	2103	应缴财政款	2102	应缴国库款
32			2103	应缴财政专户款
33	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
34	2301	应付票据	2301	应付票据
35	2302	应付账款	2302	应付账款

36	2305	预收账款	2303	预收账款
37	2307	其他应付款	2305	其他应付款
38	2901	受托代理负债		
			3101	非流动资产基金
39	2501	长期借款	2401	长期借款
40	2502	长期应付款	2402	长期应付款
41	2901	受托代理负债	2501	代管款项
42	2307	其他应付款		
43	2502	长期应付款		
三、净资产类				
44	3001	累计盈余	3001	事业基金
45			3101	非流动资产基金
46	3101	专用基金	3201	专用基金
47	3001	累计盈余	3301	财政补助结转
48			3302	财政补助结余
49			3401	非财政补助结转
50	3001	累计盈余（借方）	3403	经营结余（借方）
四、预算结余类				
51	8101	财政拨款结转	3301	财政补助结转
52	8102	财政拨款结余	3302	财政补助结余
53	8201	非财政拨款结转	3401	非财政补助结转
54	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
55	8301	专用结余	3201	专用基金
56	8401	经营结余	3403	经营结余
57	8001	资金结存（借方）	3301	财政补助结转
			3302	财政补助结余
			3401	非财政补助结转
			3001	事业基金
			3201	专用基金
			3403	经营结余

关于国有林场和苗圃执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就国有林场和苗圃[1]（以下简称林场）执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定:

一、新增一级科目及其使用说明

（一）林场应当增设“1614 营林工程”和“1841 林木资产”一级科目。

（二）关于增设科目的使用说明

1614 营林工程

一、本科目核算林场发生的育苗、造林、抚育、管护各种林木和苗木的生产成本。

生产性林木资产达到正式投产可以采收林产品后，继续发生的管护费用，应当作为林产品的生产成本，通过“加工物品”科目核算。

二、本科目应当设置“苗木生产成本”、“林木生产成本”、“间接费用”等明细科目。在“林木生产成本”明细科目下，

[1] 本规定所指的国有林场和苗圃，是指中华人民共和国境内各级人民政府设立的，从事保护培育森林资源、维护国家生态安全、提供生态服务，不以营利为目的、独立核算的公益性事业单位性质国有林场和苗圃。

可按“消耗性林木成本”、“生产性林木成本”、“公益性林木成本”设置明细科目。

三、营林工程的主要账务处理如下:

（一）发生属于营林生产的费用时，按照可以直接计入营林成本的费用，借记本科目（苗木生产成本、林木生产成本），按照需要分摊计入营林成本的费用，借记本科目（间接费用），贷记“林木资产——苗木”、“库存物品”、“应付职工薪酬”、“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”、“固定资产累计折旧”、“长期待摊费用”等科目。

（二）月末，将间接费用按照一定的分配方法计入营林成本，借记本科目（苗木生产成本、林木生产成本），贷记本科目（间接费用）。结转后，本科目的“间接费用”明细科目应无余额。

（三）期末，将竣工的营林工程发生的营林生产成本转入林木资产，借记“林木资产”科目，贷记本科目。

（四）采伐或处置未竣工的林木、苗木时，应当先将林木、苗木的生产成本转入林木资产账面余额。结转时，借记“林木资产”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映林场尚未结转的营林工程发生的实际成本。

1841 林木资产

一、本科目核算林场营造管理的各种活立木资产和苗木

资产的累计成本。

二、本科目应当设置“苗木”和“林木”两个明细科目，在“林木”明细科目下，可按“消耗性林木资产”、“生产性林木资产”、“公益性林木资产”设置明细科目。

三、林木资产的主要账务处理如下:

（一）林木资产取得时，应当按照其取得时的成本入账。

1.自行营造形成的林木，期末按照该林木达到营林工程竣工标准发生的育苗、造林、抚育、管护成本，结转营林生产成本，借记本科目，贷记“营林工程”科目。

2.购入或有偿调入的林木，按照购入或有偿调入的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

3.无偿调入的林木，按照该林木资产在调出方的账面价值加相关费用，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

（二）按规定采伐林木、自主出售成品苗木或造林时，应当减少相应林木资产的账面余额。

1.更新采伐公益性林木资产时，按照被采伐林木的林木资产账面余额，借记“业务活动费用”、“库存物品”等科目，贷记本科目。

2.采伐消耗性林木资产时，按照被采伐林木的林木资

产账面余额，借记“业务活动费用”、“经营费用”、“库存物品”等科目，贷记本科目。

3.自主出售成品苗木或造林时，按照该苗木的林木资产账面余额，借记“经营费用”等科目[出售]或“营林工程”科目[造林]，贷记本科目。

（三）生产性林木资产的账面余额，应当在林产品采收期限内逐期摊入林产品的成本，各期摊销时，借记“加工物品——林产品生产成本”科目，贷记本科目。

（四）按规定报经批准处置林木资产，应当分别以下情况处理:

1.报经批准有偿转让林木资产（不含可自主出售的林木资产）时，按照被转让林木资产的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照处置过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照收到的价款扣除相关费用后的差额，贷记“应缴财政款”科目；如果按照有关规定将林木资产转让净收入纳入本单位预算管理的，应当按照收到的价款扣除相关费用后的差额，贷记“其他收入”科目。

报经批准有偿转让林木的林地使用权，其林地附着的林木资产的账面余额及处置收入和费用，按照有偿转让林木资产进行账务处理。

2.报经批准无偿调出林木资产时，按照调出林木资产

的账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目。同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.报经批准用林木资产投资时，参照新制度中关于置换换入相关资产的规定进行账务处理。

4.因遭受自然灾害等致使林木资产发生损毁时，应当将被损毁林木资产的账面余额转入待处理财产损溢。结转时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映林场林木资产的累计成本。

二、关于报表及编制说明

（一）新增项目

林场应当在资产负债表“保障性住房净值”和“长期待摊费用”项目之间增加“林木资产”项目。

（二）新增项目的填列方法

林场在编制资产负债表时，应当按照“林木资产——苗木”和“林木资产——林木——消耗性林木资产”科目期末余额的合计数填列“存货”项目，按照“林木资产”科目其余的期末余额填列“林木资产”项目；按照“营林工程——苗木生产成本”和“营林工程——林木生产成本——消耗性林木成本”科目期末余额的合计数填列“存货”项目，按照“营林工程”科目其余的期末余额填列“林木资产”项目。

三、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

关于国有林场和苗圃执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。原执行《国有林场和苗圃会计制度(暂行)》（财农字〔1994〕第371号）和财政部有关事业单位会计核算、原国家林业局有关国有林场和苗圃会计核算的补充规定(以下简称原制度）的国有林场和苗圃[1]（以下简称林场），自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对林场执行新制度及《关于国有林场和苗圃执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）的有关衔接问题规定如下：

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，林场应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编报财务报表和预算会计报表。

（二）林场应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面：

[1]本规定所指的国有林场和苗圃，是指中华人民共和国境内各级人民政府设立的，从事保护培育森林资源、维护国家生态安全、提供生态服务，不以营利为目的、独立核算的公益性事业单位性质国有林场和苗圃。

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求,编制原账的部分科目余额明细表(参见附表1、附表2)。

2.按照新制度设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（林场新旧会计制度转账、登记新账科目对照表参见附表3)，将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。

原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目，以及按照财政部有关事业单位会计核算、原国家林业局有关国有林场和苗圃会计核算补充规定增设的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2019年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2019年1月1日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。林场应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将2018年12月31日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”（或“现金”）、“银行存款”、“其他货币资金”、“短期投资”、“财政应返还额度”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“坏账准备”、“待摊费用”、“无形资产”、“待处理财产损溢”科目

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“短期投资”、“财政应返还额度”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“坏账准备”、“待摊费用”、“无形资产”、“待处理财产损溢”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”、“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，分别转入新账“库存现金”、“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（2）“内部往来”科目

有的林场在原账中使用“内部往来”科目，作为本单位内部核算科目，核算本单位内部各单位之间的往来款项，不在本单位的会计报表中反映。新旧衔接时不对原账的“内部往来”科目余额进行处理。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账的“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，

应当将原账的“其他应收款”科目余额转入新账的“其他应收款”科目。如果原账的“其他应收款”科目余额有应收股利，还应当将原账的“其他应收款”科目余额中应收股利的金额，转入新账的“应收股利”科目。

（4）“库存物资”科目

有的林场在原账中使用“库存物资”科目，其核算内容包含了在途材料、材料、低值易耗品、产成品、分期收款发出商品等。新制度设置了“在途物品”、“库存物品”科目。转账时，应当将原账的“库存物资”科目余额中属于在途物品的金额转入新账的“在途物品”科目，将原账的“库存物资”科目余额减去在途物品金额后的差额转入新账的“库存物品”科目。

（5）“在途材料”、“材料”、“低值易耗品”、“产成品”、“分期收款发出商品”科目

有的林场在原账中使用“在途材料”、“材料”、“低值易耗品”、“产成品”、“分期收款发出商品”科目。新制度设置了“在途物品”、“库存物品”科目。转账时，应当在新账的“库存物品”科目下设置“发出物品”明细科目，将原账的“分期收款发出商品”科目余额转入新账的“库存物品——发出物品”科目，将原账的“在途材料”科目余额转入新账的“在途物品”科目，将原账的“材料”、“低值易耗品”、“产成品”科目余额转入新账的“库存物品”科

目相关明细科目。

（6）“委托加工材料”科目

新制度设置了“加工物品”科目，该科目的核算内容与原账的“委托加工材料”科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“委托加工材料”科目余额转入新账的“加工物品”科目。

（7）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”、“长期债券投资”和“应收利息”科目。原制度设置了“长期投资”科目。转账时，应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额转入新账的“长期债券投资”科目，并将其中分期付息、到期还本的长期债券投资的应收利息金额，转入新账的“应收利息”科目。

（8）“拨付所属资金”科目

有的林场在原账中使用“拨付所属资金”科目。如果所属单位为企业，转账时应当将原账的“拨付所属资金”科目相应余额转入新账的“长期股权投资”科目[成本法]或“长期股权投资——成本”科目[权益法]；如果所属单位为事业单位，转账时应当将原账的“拨付所属资金”科目的相应余额转入新账的“累计盈余”科目借方。

（9）“固定资产”科目

新制度设置了“固定资产”科目，该科目的核算内容与原

账的“固定资产”科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“固定资产”科目余额转入新账的“固定资产”科目。

林场在原账的“固定资产”科目中核算新制度规定的无形资产内容的，应当将原账的“固定资产”科目余额中属于新制度规定的无形资产的金额转入新账的“无形资产”科目。

（10）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账的“累计折旧”科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“累计折旧”科目余额转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

（11）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，林场应当将原账的“在建工程”科目余额中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账的“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

林场在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账的“在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物

资”科目。

（12）“固定资产清理”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目。转账时，应当将原账的“固定资产清理”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（13）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账的“累计摊销”科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“累计摊销”科目余额转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（14）“递延资产”科目

有的林场在原账中使用“递延资产”科目。新制度设置“长期待摊费用”科目，该科目的核算内容与原账的“递延资产”科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“递延资产”科目余额转入新账的“长期待摊费用”科目。

（15）“林木资产”、“苗木资产”科目

新制度补充规定对林场设置了“林木资产”科目，该科目的核算内容包含了原账的“林木资产”科目和“苗木资产”科目的核算内容。转账时，应当将原账的“林木资产”和“苗木资产”科目余额转入新账的“林木资产”科目相应明细科目。

（16）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付票据”、“应付职工薪酬”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付票据”、“应付职工薪酬”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

有的林场在原账中使用“应付工资”科目。转账时，应当将原账的“应付工资”科目余额转入新账的“应付职工薪酬”科目。

（2）“应付账款”科目

新制度设置了“应付账款”科目，该科目的核算内容与原账的“应付账款”科目核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“应付账款”科目余额转入新账的“应付账款”科目。其中，如果原账的“应付账款”科目余额中有属于新制度规定的预收账款，应当将属于预收账款的金额转入新账的“预收账款”科目。

（3）“专项应付款”、“拨入事业费”科目

新制度设置了“累计盈余”科目。转账时，应当将原账的“专项应付款”、“拨入事业费”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（4）“应缴款项”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，该科目的核算内容与原账的“应缴款项”科目核算内容基本相同。转账时，应当将原账的“应缴款项”科目余额转入新账的“应缴财政款”科目。

（5）“应付福利费”科目

新制度没有设置“应付福利费”科目。转账时，应当对原账的“应付福利费”科目余额进行分析，将其中属于职工福利基金的金额转入新账的“专用基金”科目，将其他余额转入新账的“累计盈余”科目。

（6）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容包含了原账的“其他应付款”科目的核算内容。转账时，应当将原账的“其他应付款”科目余额转入新账的“其他应付款”科目。其中，如果在原账的“其他应付款”科目中核算属于新制度规定的受托代理负债，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的金额转入新账的“受托代理负债”科目；如果在原账的“其他应付款”科目中核算属于新制度规定的应付社会保险费（如统筹退休金），应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于应付社会保险费的金额转入新账的“应付职工薪酬”科目。

（7）“应交税金”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，这两个科目的核算内容包含了原账的“应交税金”科目的核算内容。转账时，应当将原账的“应交税金”科目余额中属于应缴增值税的金额转入新账的“应交增值税”科目，将原账的“应交税金”科目余额减去属于应缴增值税金额后的差额转入新账的“其他应交税费”科目。

（8）“预提费用”科目

新制度设置了“预提费用”科目。转账时，应当将原账的“预提费用”科目余额中属于预提短期借款应付未付利息的金额转入新账的“应付利息”科目，将原账的“预提费用”科目余额减去预提短期借款利息金额后的差额转入新账的“预提费用”科目。

（9）“其他应交款”科目

新制度没有设置“其他应交款”科目，原账的“其他应交款”科目核算内容分别在新制度的“应缴财政款”、“其他应交税费”、“其他应付款”科目中核算。转账时，应当将原账的“其他应交款”科目余额中属于应缴财政款的金额转入新账的“应缴财政款”科目，将属于其他应缴税费（如应缴的教育费附加）的金额转入新账的“其他应交税费”科目，将原账的“其他应交款”科目的其余余额转入新账的“其他应付款”科目。

（10）“长期借款”科目

新制度设置了“长期借款”科目。转账时，应当将原账的“长期借款”科目余额，转入新账的“长期借款”科目。其中，如果原账的“长期借款”科目余额中有分期付息、到期还本的长期借款应付利息，应当将原账的“长期借款”科目余额中属于分期付息、到期还本的长期借款应付利息金额转入新账的“应付利息”科目。

（11）“住房周转金”科目

新制度设置了“长期应付款”科目。转账时，应当将原账的“住房周转金”科目余额转入新账的“长期应付款”科目。

（12）“育林基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目。转账时，应当将原账中“育林基金”科目的余额转入新账“专用基金——森林恢复基金”科目。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目。该科目的余额包含了原账的“事业基金”科目的核算内容。转账时，应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目。转账时，应当将原账“专用基金”科目的余额转入新账的“专用基金”科目相关

明细科目。

（3）“林木资本”科目

新制度未设置“林木资本”科目。转账时，应当将原账的“林木资本”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（4）“财政补助结转（余）”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转（余）”科目的余额内容。转账时，应当将原账的“财政补助结转（余）”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“上级拨入资金”科目

新制度没有设置“上级拨入资金”科目。原设置了“上级拨入资金”科目的林场，转账时，应当将原账的“上级拨入资金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（6）“实收资本”、“资本公积 ”、“盈余公积 ”、“利润分配”科目

有的林场在原账中使用“实收资本”、“资本公积 ”、“盈余公积 ”、“利润分配”科目，新制度没有设置这些科目。新制度设置了“累计盈余”科目。转账时，应当将原账的“实收资本”、“资本公积 ”、“盈余公积 ”、“利润分配”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（7）“本年利润”、“本年结余”、“结余分配”科目

由于原账的“本年利润”、“本年结余”、“结余分配”科

目年末无余额，这些科目无需进行转账处理。

4.成本和收入、费用类

（1）成本类

新制度补充规定设置了“营林工程”科目。转账时，应当将原账的“生产成本”科目余额中营林成本部分转入新账的“营林工程”科目，其余部分转入“加工物品”、“库存物品”等科目。

由于原账除了“生产成本”科目，其他成本类科目年末无余额，无需进行转账处理。

（2）收入类、费用类

由于原账的收入类、费用类各科目年末无余额，无需进行转账处理。

自2019年1月1日起，应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

5.将原账的基建账科目余额并入原“大账”

单独设置基建账（即按照《国有建设单位会计制度》设置的账套）、没有将原基建账相关科目余额并入原“大账”（即按照原制度及后来的补充规定设置的账套）科目余额的林场，应当在新旧衔接时先将原基建账各科目余额并入原“大账”相应科目余额（参见附表4），再按照本规定进行财务会计科目余额的转账处理。并账的主要账务处理如下：

（1）按照原《国有建设单位会计制度》将原基建账的“交

付使用资产”科目余额冲转原基建账的“基建拨款”等科目。

（2）将原基建账的资金运用类科目余额并入相对应“大账”的资产类科目。

（3）将原基建账的资金来源类科目余额并入相对应“大账”的负债类、净资产类科目。

（4）按照并入“大账”的原基建账资金运用类科目余额与资金来源类科目余额的差额，加上其他尚未并入“大账”的原基建账资金运用类科目余额与资金来源类科目余额的差额，贷记或借记原“大账”的“事业基金”科目。

基建账并账完成后，原基建账各科目无余额。

林场存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

林场在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。将原基建账各科目余额并入原“大账”相应科目余额的，还要将基建账各科目余额转入“大账”科目的依据（并账科目对应表）作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1. 应收股利

林场在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应收股利（宣告派发尚未收到的股利）按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的应收股利金额，借记“应收股利”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.无形资产

林场在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的无形资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的无形资产金额，借记“无形资产”科目，按照截止至2018年12月31日无形资产应当分期摊销的累计摊销金额，贷记“无形资产累计摊销”科目，按照两者的差额，贷记“累计盈余”科目。

3.受托代理资产

林场在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账（含仅记录备查账）的代储政府储备物资按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的代储政府储备物资金额，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

4.预计负债

林场在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

林场存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应

当比照本规定登记新账的相应科目。

林场对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的核算基础进行调整

1.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，林场应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位2018年12月31日财务报表的所有者权益账面余额，以及林场持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

2.确认长期借款期末应付利息

林场按照新制度规定于2019年1月1日补记长期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

林场对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，林场应当对原账的“财政补助结转（余）”科目余额中结转资金的金额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如预付账款、固定资产和无形资产的净值等）的金额，按照增减后的金额登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账的“财政补助结转(余)”科目余额中结余资金的金额登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

原账的“拨入事业费”科目有余额的，对余额中属于同级财政拨款资金的，按照原账的“财政补助结转（余）”科目余额处理方式处理。

按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账“资金结存——财政应返还额度”科目的借方。按照新账“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额减去新账“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科

目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，林场应当对原账的“专项应付款”科目余额经过调整［加上支出中已经计入支出尚未支付非财政专项资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付非财政专项资金尚未计入支出（如预付账款、固定资产和无形资产的净值等）的金额，加上收入中已经收到非财政补助专项资金尚未计入收入（如预收账款）的金额，减去已经计入收入尚未收到非财政补助专项资金（如应收账款）的金额］后，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，林场应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1. 登记“非财政拨款结余”科目余额

按照原账“事业基金”科目的余额，登记新账的“非财

政拨款结余”科目贷方，同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目的借方。

原账的“拨入事业费”科目有余额的，按照原账的“拨入事业费”科目余额中非同级财政拨款的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方，同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目的借方。

原账的“育林基金”科目有余额的，按照原账的“育林基金”科目余额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方，同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目的借方。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行追溯调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入收入的金额和没有计入收入的金额。对发生时计入收入的金额，再区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非专项资金收入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项列入预算支出的，应当对转账前原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记 “非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整库存物资、生产成本等对非财政拨款结余的影响

对原账的“库存物资”、“生产成本”科目余额进行分析，区分已经支付资金的金额和未支付资金购入的金额。对已经支付资金的库存物资和生产成本金额划分出其中使用财政补助资金支付的金额、使用非财政补助专项资金支付的金额、使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财

政补助非专项资金支付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（7）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

按原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资成本的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（8）调整固定资产、无形资产对非财政拨款结余的影响

对原账的“固定资产”、“无形资产”科目余额进行分析，区分出其中使用财政补助资金支付的金额、使用非财政补助专项资金支付的金额、使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专款资金比例计算的固定资产净值和无形资产净值的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（9）调整在建工程对非财政拨款结余的影响

对原账的“在建工程”科目余额进行分析，划分出其中使用财政补助资金支付的金额、使用非财政补助专项资金支

付的金额、使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专款资金的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（10）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额中借款本金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（11）调整应付票据、应付账款对非财政拨款结余的影响

对原账的“应付票据”、“应付账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入支出的金额和未计入支出的金额。将计入支出的金额划分出财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（12）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

对原账的“预收账款”科目余额进行分析，区分其中预收非财政专项资金的金额和预收非财政非专项资金的金额。按照预收非财政非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（13）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

对原账“专用基金”科目余额进行分析，区分通过非财政补助结余分配形成的金额和其他金额，按照其他金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3. 林场按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整(如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款等，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款等)，按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（五）“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目，按照新制度规定这两个科目年初无余额，在新旧衔接时，无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（六）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧衔接时，无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

林场应当自2019年1月1日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

林场存在2018年12月31日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

林场对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制2019年1月1日资产负债表

林场应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制2019年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

林场应当按照新制度规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

林场应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据

2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

附表 1：

林场原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金、现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
其他应收款	应收股利		
	其他		
库存物资	在途物品		
	分期收款发出商品		
	其他库存物资		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
	分期付息的债券投资应收利息		
拨付所属资金	拨付所属事业单位		
	拨付所属企业		
固定资产	固定资产		
	无形资产		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应交税金	应交增值税		
	其他应交税金		
应付账款	应付账款		
	预收账款		
其他应付款	受托代理负债		代管款项等
	应付社会统筹工资		
	其他		
其他应交款	应缴财政款		
	应缴政府性收费		
	其他		
长期借款	分期付息的应付利息		
	其他		
长期应付款	住房周转金		
	其他		

附表 2：

林场原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收票据、应收账款	发生时不计入收入		如转让资产的应收票据、应收账款
	发生时计入收入		
	其中：专项收入		
	其他		
预付账款	财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
库存物资、苗木资产、林木资产、生产成本	支付资金：		
	其中：使用财政补助资金支付		
	使用非财政补助专项资金支付		
	使用非财政补助非专项支付		
	非支付资金		如无偿调入的库存物资等
长期投资	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
固定资产净值、无形资产净值	支付资金取得		
	其中：使用财政补助资金		
	使用非财政补助专项资金		
	使用非财政补助非专项资金		

	非支付资金取得		如换入、无偿调入的固定资产等
在建工程	使用财政补助资金		
	使用非财政补助专项资金		
	使用非财政补助非专项资金		
应付票据、应付账款	发生时不记入支出		
	发生时记入支出		
	其中：财政拨款资金应付		
	非财政拨款专项资金应付		
	非财政拨款非专项资金应付		
预收账款	预收专项资金		
	预收非专项资金		
拨入事业费	拨入本级财政资金		
	其中：财政补助结转资金		
	财政补助结余资金		
	拨入其他资金		

附表 3：

林场新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	101	现金
2	1001	库存现金	1001	库存现金
3	1002	银行存款	1002	银行存款
4	1021	其他货币资金	1004	其他货币资金
5	1101	短期投资	1101	短期投资
6	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
7	1211	应收票据	1211	应收票据
8	1212	应收账款	1212	应收账款
9	1214	预付账款	1213	预付账款
10	1215	应收股利	1215	其他应收款
11	1218	其他应收款		
12	1219	坏账准备	1221	坏账准备
13	1301	在途物品	1301	库存物资
14	1302	库存物品		
15	1301	在途物品	121	在途材料
16	1302	库存物品	123	材料
17			129	低值易耗品

18			137	产成品
19			138	分期收款发出商品
20	1303	加工物品	132	委托加工材料
21	1841	林木资产	1303	苗木资产
22	1401	待摊费用	139	待摊费用
23	1501	长期股权投资	1501	长期投资
24	1502	长期债券投资		
25	1216	应收利息		
26	1501	长期股权投资		拨付所属资金
27	3001	累计盈余（借方）		
28	1601	固定资产	151	固定资产
29	1701	无形资产		
30	1602	固定资产累计折旧	155	累计折旧
31	1902	待处理财产损溢	156	固定资产清理
32	1611	工程物资	159	在建工程
33	1613	在建工程		
34	1214	预付账款		
35	1901	长期待摊费用	171	递延资产
36	1701	无形资产	161	无形资产
37	1702	无形资产累计摊销	1802	累计摊销
38	1902	待处理财产损溢	181	待处理财产损溢
39	1841	林木资产	191	林木资产

二、负债类

40	2001	短期借款	2001	短期借款
41	2103	应缴财政款	2101	应缴款项
42	2301	应付票据	2201	应付票据
43	2302	应付账款	2202	应付账款
44	2305	预收账款		
45	3001	累计盈余	206	专项应付款
46			207	拨入事业费
47	3101	专用基金	208	育林基金
48	2201	应付职工薪酬	2204	应付职工薪酬
49	2201	应付职工薪酬	211	应付工资
50	3001	累计盈余	214	应付福利费
51	3101	专用基金		
52	2307	其他应付款	2207	其他应付款
53	2201	应付职工薪酬		
54	2901	受托代理负债		
55	2101	应交增值税	2206	应交税金
56	2102	其他应交税费		
57	2304	应付利息	2209	预提费用
58	2401	预提费用		
59	2103	应缴财政款	222	其他应交款

60	2102	其他应交税费		
61	2307	其他应付款		
62	2501	长期借款	2301	长期借款
63	2304	应付利息		
64	2502	长期应付款	2241	住房周转金

三、净资产类

65	3001	累计盈余	3001	事业基金
66	3101	专用基金	3101	专用基金
67	3001	累计盈余	302	林木资本
68			3401	财政补助结转（余）
69	3001	累计盈余	301	实收资本
70			311	资本公积
71			313	盈余公积
72			322	利润分配
73	3001	累计盈余		上级拨入资金

五、成本类

74	1614	营林工程	401	生产成本
75	1302	库存物品		
76	1303	加工物品		

附表 4：

林场原“大账”与基建账会计科目对照表

“大账”会计科目		基建账会计科目	
编号	名称	编号	名称
一、资产类			
1001	库存现金	233	现金
1002	银行存款	232	银行存款
1003	零余额账户用款额度	234	零余额账户用款额度
1201	财政应返还额度	235	财政应返还额度
1101	短期投资	281	有价证券
1501	长期投资		
1212	应收账款	251	应收有偿调出器材及工程款
1211	应收票据	253	应收票据
1215	其他应收款	252	其他应收款
		261	拨付所属投资借款
151	固定资产	201	固定资产
155	累计折旧	202	累计折旧
159	在建工程	101	建筑安装工程投资
		102	设备投资
		103	待摊投资
		104	其他投资
		211	器材采购
		212	采购保管费
		213	库存设备
		214	库存材料
		218	材料成本差异
		219	委托加工器材
1213	预付账款	241	预付备料款
		242	预付工程款
156	固定资产清理	203	固定资产清理
181	待处理财产损溢	271	待处理财产损失
二、负债类			
2101	应缴款项	362	应交基建包干节余（应交财政部分）
		363	应交基建收入（应交财政部分）
		364	其他应交款（应交财政部分）
221	应交税金	361	应交税金
211	应付工资	341	应付工资
214	应付福利费	342	应付福利费
2202	应付账款	331	应付器材款
		332	应付工程款（1年以内[注1]偿还的）
		351	应付有偿调入器材及工程款

2201	应付票据	353	应付票据
2207	其他应付款	352	其他应付款
		362	应交基建包干节余（非应交财政部分）
		363	应交基建收入（非应交财政部分）
		364	其他应交款（非应交财政部分）
222	其他应交款[未设“应缴款项”科目的]	362	应交基建包干节余
		363	应交基建收入
		364	其他应交款
261	长期应付款	332	应付工程款（超过1年[注2]偿还的）
2001	短期借款	304	基建投资借款（1年以内偿还）
		305	上级拨入投资借款（1年以内偿还）
		306	其他借款（1年以内偿还）
241	长期借款	304	基建投资借款（1年以上偿还）
		305	上级拨入投资借款（1年以上偿还）
		306	其他借款（1年以上偿还）
三、净资产类			
3401	财政补助结转（余）	301	基建拨款（余额中属于同级财政拨款的剩余资金）
		401	留成收入（属于同级财政拨款形成的部分）
206	专项应付款	301	基建拨款（余额中属于非同级财政拨款的剩余资金）
		401	留成收入（属于非同级财政拨款形成的部分）

注1：含1年，以下同。

注2：不含1年，以下同。

关于基层医疗卫生机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就基层医疗卫生机构[1]执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定:

一、关于新增一级科目及其使用说明

（一）基层医疗卫生机构应当增设“2308 待结算医疗款”一级科目。

（二）关于增设科目的使用说明

2308 待结算医疗款

一、本科目核算按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构的待结算医疗收费。

按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当在为病人提供医疗服务（包括发出药品，下同）并收讫价款或取得收款权利时，按照规定的医疗服务项目收费标准计算确定收费金额并确认待结算医疗款。给予病人或其他付费方的折扣金额不计入待结算医疗款。

[1]本规定所指基层医疗卫生机构包括中华人民共和国境内各级各类独立核算的城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

基层医疗卫生机构同医疗保险机构等结算时，因基层医疗卫生机构按照医疗服务项目收费标准计算确定的应收医疗款金额与医疗保险机构等实际支付金额之间的差额应当调整待结算医疗款。

二、基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目，并按照医疗服务类型进行明细核算。

1.“230801 门急诊收费”科目，核算基层医疗卫生机构为门急诊病人提供医疗服务所确认的待结算医疗收费。

基层医疗卫生机构应当在“230801 门急诊收费”科目下设置“23080101 挂号收费”、“23080102 诊察收费”、“23080103 检查收费”、“23080104 化验收费”、“23080105 治疗收费”、“23080106 手术收费”、“23080107 卫生材料收费”、“23080108 药品收费”、“23080109 一般诊疗费收费”、“23080110 其他门急诊收费”和“23080111 门急诊结算差额”明细科目。

基层医疗卫生机构应当在“23080108 药品收费”科目下设置“2308010801 西药收费”、“2308010802 中成药收费”和“2308010803 中药饮片收费”明细科目；在“2308010801 西药收费”科目下设置“230801080101 西药”、“230801080102 疫苗”明细科目。

2.“230802 住院收费”科目，核算基层医疗卫生机构为住院病人提供医疗服务所确认的待结算医疗收费。

基层医疗卫生机构应当在“230802 住院收费”科目下设置“23080201 床位收费”、“23080202 诊察收费”、“23080203 检查收费”、“23080204 化验收费”、“23080205 治疗收费”、“23080206 手术收费”、“23080207 护理收费”、“23080208 卫生材料收费”、“23080209 药品收费”、“23080210 一般诊疗费收费”、“23080211 其他住院收费”和“23080212 住院结算差额”明细科目。

基层医疗卫生机构应当在“23080209 药品收费”科目下设置“2308020901 西药收费”、“2308020902 中成药收费”和“2308020903 中药饮片收费”明细科目；在“2308020901 西药收费”科目下应当设置“230802090101 西药”、“230802090102 疫苗”明细科目。

执行医事服务费的基层医疗卫生机构应当分别在“待结算医疗款——门急诊收费——诊察收费”和“待结算医疗款——住院收费——诊察收费”科目中核算医事服务费。执行药事服务费的基层医疗卫生机构应当分别在“待结算医疗款——门急诊收费——其他门急诊收费”和“待结算医疗款——住院收费——其他住院收费”科目中核算药事服务费。

基层医疗卫生机构有打包性质收费的，应当按照医疗服务项目类别对收费进行拆分，分别计入本科目的相应明细科目。

三、待结算医疗款的主要账务处理如下：

（一）基层医疗卫生机构与门急诊病人结算医疗款时，对于应向门急诊病人收取的部分，按照门急诊病人实际支付或应付未付的医疗款金额，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款——应收医疗款——门急诊病人欠费”等科目，对于应由医疗保险机构等负担的部分，按照依有关规定计算确定的应收医保款金额，借记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照依有关规定计算确定的门急诊病人医疗款金额，贷记本科目（门急诊收费）。

（二）病人住院期间，基层医疗卫生机构因提供医疗服务确认待结算医疗款时，按照依有关规定计算确定的住院病人医疗款金额，借记“应收账款——应收在院病人医疗款”科目，贷记本科目（住院收费）。

（三）基层医疗卫生机构与住院病人结算医疗款时，住院病人应付医疗款金额大于其预交金额的，按照预收住院病人医疗款金额，借记“预收账款——预收医疗款——住院预收款”科目，按照病人实际补付或应付未付金额，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款——应收医疗款——出院病人欠费”等科目，按照依有关规定计算的应由医疗保险机构等负担的医疗保险金额，借记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照已经确认的应收在院病人医疗款金额，贷记“应收账款——应收在院病人医疗款”科目。

住院病人应付医疗款金额小于其预交金额的，按照预收

住院病人医疗款金额，借记“预收账款——预收医疗款——住院预收款”科目，按照依有关规定计算的应由医疗保险机构等负担的医疗保险金额，借记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照退还给住院病人的金额，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已经确认的应收在院病人医疗款金额，贷记“应收账款——应收在院病人医疗款”科目。

（四）基层医疗卫生机构与医疗保险机构等结算时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照应收医保款的金额，贷记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照借贷方之间的差额，借记或贷记本科目（门急诊收费——门急诊结算差额）或本科目（住院收费——住院结算差额）。

（五）在期末或规定的上缴时间，基层医疗卫生机构按照依有关规定确定的金额，借记本科目，按照依有关规定确定的上缴同级财政部门的金额，贷记“银行存款”等科目，按照依有关规定确定留用的金额，贷记“事业收入——医疗收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映基层医疗卫生机构期末待结算医疗款。

二、关于在新制度相关一级科目下设置明细科目

（一）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“1212 应收账款”科目下设置如下明细科目：

1.“121201 应收在院病人医疗款”科目，核算基层医疗卫生机构因提供医疗服务应向在院病人收取的医疗款，应当按照在院病人进行明细核算。

2.“121202 应收医疗款”科目，核算基层医疗卫生机构因提供医疗服务应向医疗保险机构、门急诊病人、出院病人等收取的医疗款，应当按照医疗保险机构、门急诊病人、出院病人等进行明细核算。基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“12120201 应收医保款”科目，核算基层医疗卫生机构因提供医疗服务而应向医疗保险机构等收取的医疗款。

（2）“12120202 门急诊病人欠费”科目，核算门急诊病人应付未付医疗款。

（3）“12120203 出院病人欠费”科目，核算出院病人应付未付医疗款。

3.“121203 其他应收账款”科目，核算基层医疗卫生机构除应收在院病人医疗款、应收医疗款以外的其他应收账款，如基层医疗卫生机构因提供科研教学等服务、按合同或协议约定应向接受服务单位收取的款项。

（二）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“1219 坏账准备”科目下设置如下明细科目：

1.“121901 应收账款坏账准备”科目，核算未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构按规定对除应收在院病人医

疗款以外的应收账款和其他应收款提取的坏账准备，以及按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构按规定对除应收在院病人医疗款、应收医疗款外的应收账款和其他应收款提取的坏账准备。

2.“121902 其他应收款坏账准备”科目，核算基层医疗卫生机构按规定对其他应收款提取的坏账准备。

（三）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“1302 库存物品”科目下设置“130201 药品”、“130202 卫生材料”、“130203 低值易耗品”和“130204 其他材料”明细科目。

基层医疗卫生机构应当在“130201 药品”科目下设置“13020101 西药”、“13020102 中成药”和“13020103 中药饮片”明细科目；在“13020101 西药”科目下设置“1302010101 西药”和“1302010102 疫苗”明细科目。

基层医疗卫生机构应当在“130202 卫生材料”科目下设置“13020201 血库材料”、“13020202 医用气体”、“13020203 影像材料”、“13020204 化验材料”和“13020205 其他卫生材料”明细科目。

（四）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“2305 预收账款”科目下设置如下明细科目：

1.“230501 预收医疗款”科目，核算基层医疗卫生机构预收医疗保险机构等预拨的医疗保险金和预收病人的预交金。基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“23050101 预收医保款”科目，核算基层医疗卫生机构预收医疗保险机构等预拨的医疗保险金。

（2）“23050102 门急诊预收款”科目，核算基层医疗卫生机构预收门急诊病人的预交金。

（3）“23050103 住院预收款”科目，核算基层医疗卫生机构预收住院病人的预交金。

2.“230502 其他预收账款”科目，核算基层医疗卫生机构除预收医疗款以外的其他预收账款，如基层医疗卫生机构因提供科研教学等服务、按合同或协议约定预收接受服务单位的款项。

（五）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“3001 累计盈余”科目下设置如下明细科目：

1.“300101 医疗盈余”科目，核算基层医疗卫生机构开展医疗活动产生的累计盈余。

2.“300102 公共卫生盈余”科目，核算基层医疗卫生机构开展公共卫生活动产生的累计盈余。

3.“300103 科教盈余”科目，核算基层医疗卫生机构开展科研教学活动产生的累计盈余。

4.“300104 新旧转换盈余”科目，核算基层医疗卫生机构执行新制度前形成的、除新旧转换时转入医疗盈余、公共卫生盈余和科教盈余外的累计盈余。

（六）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“3101 专

用基金”科目下设置如下明细科目：

1.“310101 职工福利基金”科目，核算基层医疗卫生机构根据有关规定、按照财务会计下相关数据计算提取的职工福利基金。

2.“310102 医疗风险基金”科目，核算基层医疗卫生机构根据相关规定、按照财务会计下相关数据计算提取并列入费用的医疗风险基金。

3.“310103 奖励基金”科目，核算基层医疗卫生机构根据相关规定、按照财务会计下相关数据计算提取的奖励基金。

（七）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“3301 本期盈余”科目下设置如下明细科目：

1.“330101 医疗盈余”科目，核算基层医疗卫生机构本期医疗活动产生的各项收入、费用相抵后的余额。

2.“330102 公共卫生盈余”科目，核算基层医疗卫生机构本期公共卫生活动产生的各项收入、费用相抵后的余额。

3.“330103 科教盈余”科目，核算基层医疗卫生机构本期科研教学活动产生的各项收入、费用相抵后的余额。

（八）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“3302 本年盈余分配”科目下设置“330201 提取职工福利基金”、“330202 提取奖励基金”、“330203 转入累计盈余”明细科目。

年末，基层医疗卫生机构在按照规定提取专用基金后，应当将“本年盈余分配”科目余额转入累计盈余，借记“本年盈

余分配——转入累计盈余”科目，贷记“累计盈余——医疗盈余”科目。

（九）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“4001 财政拨款收入”科目下设置如下明细科目：

1.“400101 财政基本拨款收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的用于基本支出的财政拨款收入。基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“40010101 医疗收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的与医疗活动相关的财政基本拨款收入。

（2）“40010102 公共卫生收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的与公共卫生活动相关的财政基本拨款收入。

2.“400102 财政项目拨款收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的用于项目支出的财政拨款收入。基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“40010201 医疗收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的与医疗活动相关的财政项目拨款收入。

（2）“40010202 公共卫生收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的与公共卫生活动相关的财政项目拨款收入。

（3）“40010203 科教收入”科目，核算基层医疗卫生机构取得的与科研教学活动相关的财政项目拨款收入。

（十）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“4101 事业收入”科目下设置如下明细科目：

1.“410101 医疗收入”科目，核算基层医疗卫生机构开展医疗服务活动实现的收入。基层医疗卫生机构应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“41010101 门急诊收入”科目，核算基层医疗卫生机构为门急诊病人提供医疗服务所实现的收入，包括按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构按规定留用的待结算医疗款，以及收到的同级财政部门返还的上缴门急诊收费。

基层医疗卫生机构应当在“41010101 门急诊收入”科目下设置“4101010101 挂号收入”、“4101010102 诊察收入”、“4101010103 检查收入”、“4101010104 化验收入”、“4101010105 治疗收入”、“4101010106 手术收入”、“4101010107 卫生材料收入”、“4101010108 药品收入”、“4101010109 一般诊疗费收入”和“4101010110 其他门急诊收入”明细科目（未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构还应当设置“4101010111 门急诊结算差额”明细科目）。

基层医疗卫生机构应当在“4101010108 药品收入”科目下设置“410101010801 西药”、“410101010802 中成药”和“410101010803 中药饮片”明细科目；在“410101010801 西药”科目下设置 “41010101080101 西药”、“41010101080102 疫苗”明细科目。

“4101010111 门急诊结算差额”科目，核算未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构同医疗保险机构等结算时，因

基层医疗卫生机构按照医疗服务项目收费标准计算确定的应收医疗款金额与医疗保险机构等实际支付金额之间的差异而产生的需要调整基层医疗卫生机构医疗收入的差额，但不包括基层医疗卫生机构因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构等拒付的金额。

（2）“41010102 住院收入”科目，核算基层医疗卫生机构为住院病人提供医疗服务所实现的收入，包括按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构按规定留用的待结算医疗款，以及收到的同级财政部门返还的上缴住院收费。

基层医疗卫生机构应当在“41010102 住院收入”科目下设置“4101010201 床位收入”、“4101010202 诊察收入”、“4101010203 检查收入”、“4101010204 化验收入”、“4101010205 治疗收入”、“4101010206 手术收入”、“4101010207 护理收入”、“4101010208 卫生材料收入”、“4101010209 药品收入”、“4101010210 一般诊疗费收入”和“4101010211 其他住院收入”明细科目（未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构还应当设置“4101010212 住院结算差额”明细科目）。

基层医疗卫生机构应当在“4101010209 药品收入”科目下设置“410101020901 西药”、“410101020902 中成药”和“410101020903 中药饮片”明细科目；在“410101020901 西药”科目下设置 “41010102090101 西药”、“41010102090102 疫

苗”明细科目。

“4101010212 住院结算差额”科目，核算未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构同医疗保险机构等结算时，因基层医疗卫生机构按照医疗服务项目收费标准计算确定的应收医疗款金额，与医疗保险机构等实际支付金额之间的差异而产生的需要调整基层医疗卫生机构医疗收入的差额，但不包括基层医疗卫生机构因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构等拒付的金额。

2.“410102 公共卫生收入”科目，核算基层医疗卫生机构开展公共卫生活动实现的收入。

3.“410103 科教收入”科目，核算基层医疗卫生机构开展科研教学活动实现的收入。

基层医疗卫生机构应当在“410103 科教收入”科目下设置“41010301 科研收入”、“41010302 教学收入”明细科目。

基层医疗卫生机构因开展科研教学活动从非同级政府财政部门取得的财政拨款，应当在“事业收入——科教收入——科研收入”和“事业收入——科教收入——教学收入”科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

（十一）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“4601 非同级财政拨款收入”科目下设置“460101 医疗收入”和“460102 公共卫生收入”明细科目。

（十二）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“5001

业务活动费用”科目下设置“500101 医疗费用”、“500102 公共卫生费用”和“500103 科教费用”明细科目。

1.“500101 医疗费用”科目，核算基层医疗卫生机构开展医疗活动发生的各项费用。基层医疗卫生机构应当在“500101 医疗费用”科目下设置“人员费用”、“药品费”、“专用材料费”、“维修费”、“计提专用基金”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”、“其他医疗费用”等明细科目；在“人员费用”明细科目下设置“工资福利费用”、“对个人和家庭的补助费用”明细科目；在“药品费”明细科目下设置“西药”、“中成药”、“中药饮片”明细科目，在“西药”明细科目下设置“西药”、“疫苗”明细科目；在“专用材料费”明细科目下设置“卫生材料费”、“低值易耗品”、“其他材料费”明细科目，在“卫生材料费”明细科目下设置“血库材料”、“医用气体”、“影像材料”、“化验材料”和“其他卫生材料”明细科目。

2.“500102 公共卫生费用”科目，核算基层医疗卫生机构开展公共卫生活动发生的各项费用。基层医疗卫生机构应当在“500102 公共卫生费用”科目下设置“人员费用”、“药品费”、“专用材料费”、“维修费”、“其他公共卫生费用”等明细科目；在“人员费用”明细科目下设置“工资福利费用”、“对个人和家庭的补助费用”明细科目；在“药品费”明细科目下设置“西药”、“中成药”、“中药饮片”明细科目，在“西药”明细科目下设置“西药”、“疫苗”明细科目；在“专用材料费”明细科目下设置

“卫生材料费”、“低值易耗品”、“其他材料费”明细科目，在“卫生材料费”明细科目下设置“血库材料”、“医用气体”、“影像材料”、“化验材料”和“其他卫生材料”明细科目。

3.“500103 科教费用”科目，核算基层医疗卫生机构开展科研教学活动发生的各项费用。基层医疗卫生机构应当在“500103 科教费用”科目下设置“科研费用”、“教学费用”明细科目。

（十三）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“5101 单位管理费用”科目下设置“人员费用”、“商品和服务费用”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”等明细科目；在“人员费用”明细科目下设置“工资福利费用”、“对个人和家庭的补助费用”明细科目。

（十四）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“6101 事业预算收入”科目下设置如下明细科目：

1.“610101 医疗预算收入”科目，核算基层医疗卫生机构开展医疗活动取得的现金流入。

基层医疗卫生机构应当在“610101 医疗预算收入”科目下设置“61010101 门急诊预算收入”、“61010102 住院预算收入”明细科目。

2.“610102 公共卫生预算收入”科目，核算基层医疗卫生机构开展公共卫生活动取得的现金流入。

3.“610103 科教预算收入”科目，核算基层医疗卫生机构

开展科研教学活动取得的现金流入。

基层医疗卫生机构应当在“610103 科教预算收入”科目下设置“61010301 科研项目预算收入”、“61010302 教学项目预算收入”明细科目，并单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

（十五）基层医疗卫生机构应当在新制度规定的“8301 专用结余”科目下设置如下明细科目：

1.“830101 职工福利基金”科目，核算基层医疗卫生机构职工福利基金资金的变动和滚存情况。

2.“830102 奖励基金”科目，核算基层医疗卫生机构奖励基金资金的变动和滚存情况。

基层医疗卫生机构执行新制度新增会计科目的情况详见附表 1。

三、关于报表及编制说明

基层医疗卫生机构应当按月度和年度编制财务报表和财政拨款预算收入支出表，至少按年度编制财务报表附注、预算收入支出表和预算结转结余变动表。

基层医疗卫生机构除按照新制度和本规定编制财务报表和预算会计报表外，还应当按照本规定按月度和年度编制待结算医疗款明细表（详见附表 3）和医疗及公共卫生收入费用明细表（详见附表 5）。

（一）资产负债表

1.新增项目

基层医疗卫生机构应当在资产负债表中增加以下项目（详见附表 2）:

（1）在“应缴财政款”和“应付职工薪酬”项目之间增加“待结算医疗款”项目。

（2）在“累计盈余”项目下增加“其中：医疗盈余”、“公共卫生盈余”、“科教盈余”、“新旧转换盈余”项目。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“待结算医疗款”项目，反映按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构期末待结算医疗收费。本项目应当根据“待结算医疗款”科目的期末余额填列。

（2）“累计盈余”项目下“医疗盈余”项目，反映基层医疗卫生机构开展医疗活动产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——医疗盈余”科目的期末余额填列。

“累计盈余”项目下“公共卫生盈余”项目，反映基层医疗卫生机构开展公共卫生活动产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——公共卫生盈余”科目的期末余额填列。

“累计盈余”项目下“科教盈余”项目，反映基层医疗卫生机构开展科研教学活动产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——科教盈余”科目的期末余额填列。

“累计盈余”项目下“新旧转换盈余”项目，反映基层医疗卫生机构执行新制度前形成的、除新旧转换时转入医疗盈余、

公共卫生盈余和科教盈余外的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——新旧转换盈余”科目的期末余额填列。

（二）待结算医疗款明细表

1.本表适用于按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构，反映按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构在某一会计期间内的各项医疗收费情况。

2.本表各项目金额应当根据“待结算医疗款”科目相关明细科目的本期贷方发生额填列；“门急诊结算差额”和“住院结算差额”项目，应当根据“待结算医疗款”科目相关明细科目的本期净发生额填列，净发生额为借方数的，以“－”号填列。

编制月度报表时，本表“本月数”栏反映各项目的本月贷方实际发生数（“门急诊结算差额”、“住院结算差额”项目为本月净发生额，下同），本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计贷方实际发生数。

编制年度报表时，应当将本表的“本月数”栏改为“本年数”，反映本年度各项目的贷方实际发生数；将本表的“本年累计数”栏改为“上年数”，反映上年度各项目的贷方实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度待结算医疗款明细表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度待结算医疗款明细表规定的项目名称和内容同上年度不一致，应当对上年度待结算医疗款明细表项目名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后的金额填入

本年度待结算医疗款明细表的“上年数”栏内。

（三）关于净资产变动表

1.调整项目

基层医疗卫生机构应当将净资产变动表中“其中：从预算收入中提取”行项目调整为“其中：从财务会计相关收入中提取”，将“从预算结余中提取”行项目调整为“从本期盈余中提取”。

2.调整项目的内容和填列方法

（1）“从财务会计相关收入中提取”行，反映基层医疗卫生机构本年从财务会计相关收入中提取专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从财务会计相关收入中提取专用基金的金额填列。

（2）“从本期盈余中提取”行，反映基层医疗卫生机构本年根据有关规定从本年度盈余中提取专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”、“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从本期盈余中提取专用基金的金额填列；本行“累计盈余”项目以“-”号填列。

（四）收入费用表

1.新增项目

基层医疗卫生机构应当在收入费用表中增加以下项目

（详见附表 4）:

（1）在“其中：政府性基金收入”项目后增加“其中：财政基本拨款收入”、“财政项目拨款收入”项目，在“其中：财政基本拨款收入”项目下增加“其中：医疗收入”、“公共卫生收入”项目，在“财政项目拨款收入”项目下增加“其中：医疗收入”、“公共卫生收入”、“科教收入”项目。

（2）在“（二）事业收入”项目下增加“其中：医疗收入”、“公共卫生收入”、“科教收入”项目。

（3）在“（六）非同级财政拨款收入”项目下增加“其中：医疗收入”、“公共卫生收入”项目。

（4）在“（一）业务活动费用”项目下增加“其中：医疗费用”、“公共卫生费用”、“科教费用”项目。

（5）在“三、本期盈余”项目下增加“其中：医疗盈余”、“公共卫生盈余”、“科教盈余”项目。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“财政基本拨款收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期取得的财政基本拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政基本拨款收入”科目的本期发生额填列。

“财政基本拨款收入”项目下“医疗收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展医疗活动取得的财政基本拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政基本拨款收入——医疗收入”科目的本期发生额填列。

“财政基本拨款收入”项目下“公共卫生收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展公共卫生活动取得的财政基本拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政基本拨款收入——公共卫生收入”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期取得的财政项目拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政项目拨款收入”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款收入”项目下“医疗收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展医疗活动取得的财政项目拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政项目拨款收入——医疗收入”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款收入”项目下“公共卫生收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展公共卫生活动取得的财政项目拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政项目拨款收入——公共卫生收入”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款收入”项目下“科教收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展科研教学活动取得的财政项目拨款收入。本项目应当根据“财政拨款收入——财政项目拨款收入——科教收入”科目的本期发生额填列。

（2）“事业收入”项目下“医疗收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展医疗业务活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——医疗收入”科目的本期发生额填列。

“事业收入”项目下“公共卫生收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展公共卫生活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——公共卫生收入”科目的本期发生额填列。

“事业收入”项目下“科教收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展科研教学活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——科教收入”科目的本期发生额填列。

（3）“非同级财政拨款收入”项目下“医疗收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展医疗业务活动取得的非同级财政拨款收入。本项目应当根据“非同级财政拨款收入——医疗收入”科目的本期发生额填列。

“非同级财政拨款收入”项目下“公共卫生收入”项目，反映基层医疗卫生机构本期开展公共卫生活动取得的非同级财政拨款收入。本项目应当根据“非同级财政拨款收入——公共卫生收入”科目的本期发生额填列。

（4）“业务活动费用”项目下“医疗费用”项目，反映基层医疗卫生机构本期为提供医疗服务所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——医疗费用”科目本期发生额填列。

“业务活动费用”项目下“公共卫生费用”项目，反映基层医疗卫生机构本期为开展公共卫生服务活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——公共卫生费用”科目本期发生额填列。

“业务活动费用”项目下“科教费用”项目，反映基层医疗卫生机构本期为开展科研教学活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——科教费用”科目本期发生额填列。

（5）“本期盈余”项目下“医疗盈余”项目，反映基层医疗卫生机构本期医疗活动相关收入扣除医疗活动相关费用后的净额。本项目应当根据本表中“财政基本拨款收入”项目下“医疗收入”、“财政项目拨款收入”项目下“医疗收入”、“事业收入”项目下“医疗收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”项目下“医疗收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”项目金额合计数减去“业务活动费用”项目下“医疗费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”项目金额合计数后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

“本期盈余”项目下“公共卫生盈余”项目，反映基层医疗卫生机构本期公共卫生活动相关收入扣除公共卫生活动相关费用后的净额。本项目应当根据本表中“财政基本拨款收入”项目下“公共卫生收入”、“财政项目拨款收入”项目下“公共卫生收入”、“事业收入”项目下“公共卫生收入”、“非同级财政拨款收入”项目下“公共卫生收入”项目金额合计数减去“业务

活动费用”项目下“公共卫生费用”项目金额后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

“本期盈余”项目下“科教盈余”项目，反映基层医疗卫生机构本期科研教学活动相关收入扣除科研教学活动相关费用后的净额。本项目应当根据本表中“财政项目拨款收入”项目下“科教收入”、“事业收入”项目下“科教收入”项目金额合计数减去“业务活动费用”项目下“科教费用”项目金额后的金额填列。

（五）医疗及公共卫生收入费用明细表

1.本表反映基层医疗卫生机构在某一会计期间内发生的医疗和公共卫生活动相关的收入、费用的详细情况。

2.本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数。编制年度医疗及公共卫生收入费用明细表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度医疗及公共卫生收入费用明细表时，应当将本栏改为“上年数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度医疗及公共卫生收入费用明细表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度医疗及公共卫生收入费用明细表规定的项目名称和内容同上年度不一致，应当对上年度医疗及公共卫生收入费用明细表项目名称和数字按照本年度的规定进行调

整，将调整后的金额填入本年度医疗及公共卫生收入费用明细表的“上年数”栏内。

如果本年度基层医疗卫生机构发生了因前期差错更正、会计政策变更等调整以前年度盈余的事项，还应当对年度医疗及公共卫生收入费用明细表中“上年数”栏中的有关项目金额进行相应调整。

3.本表“（一）医疗收入”项目及所属明细项目应当根据“事业收入——医疗收入”科目及相关明细科目的本期发生额填列，“（二）公共卫生收入”项目应当根据“事业收入——公共卫生收入”科目的本期发生额填列。

本表“（一）医疗费用”项目及所属明细项目应当根据“业务活动费用——医疗费用”科目及相关明细科目的本期发生额填列，“（二）公共卫生费用”项目及所属明细项目应当根据“业务活动费用——公共卫生费用”科目及相关明细科目的本期发生额填列。

本表“三、单位管理费用”项目及所属明细项目应当根据“单位管理费用”科目及相关明细科目的本期发生额填列。

（六）关于财务报表附注

1.基层医疗卫生机构除按新制度规定按照债务人类别披露应收账款信息外，还应当按照应收项目类别披露应收账款信息，具体格式如下：

应收账款类别	期末余额	年初余额

应收在院病人医疗款：		
应收医疗款：		
应收医保款		
门急诊病人欠费		
住院病人欠费		
其他应收账款		
合计		

2.基层医疗卫生机构应当按照存货种类披露存货信息，具体披露格式如下：

存货种类	**期末余额**	**年初余额**
药品		
西药		
其中：疫苗		
中成药		
中药饮片		
卫生材料		
血库材料		
医用气体		
影像材料		
化验材料		
其他卫生材料		
低值易耗品		
其他材料		
合计		

四、关于坏账准备的计提范围

未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当对除应

收在院病人医疗款以外的应收账款和其他应收款提取坏账准备。

按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当对除应收在院病人医疗款、应收医疗款外的应收账款和其他应收款提取坏账准备。

五、关于运杂费的会计处理

基层医疗卫生机构为取得库存物品单独发生的运杂费等，能够直接计入业务成本的，计入业务活动费用，借记“业务活动费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；不能直接计入业务成本的，计入单位管理费用，借记“单位管理费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

六、关于固定资产折旧年限

通常情况下，基层医疗卫生机构应当按照本规定附表 6 确定应计提折旧的固定资产的折旧年限。

七、关于本期盈余结转的账务处理

期末，基层医疗卫生机构应当将财政基本拨款收入和财政项目拨款收入中的医疗收入、事业收入中的医疗收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入中的医疗收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入、其他收入的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入——财政基本拨款收入——医疗收入”、“财政拨款收入——财政项目拨款收入——医疗收入”、“事业收入——医

疗收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入——医疗收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”科目，贷记“本期盈余——医疗盈余”科目；将业务活动费用中的医疗费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——医疗盈余”科目，贷记“业务活动费用——医疗费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”科目。

期末，基层医疗卫生机构应当将财政基本拨款收入和财政项目拨款收入中的公共卫生收入、事业收入中的公共卫生收入、非同级财政拨款收入中的公共卫生收入的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入——财政基本拨款收入——公共卫生收入”、“财政拨款收入——财政项目拨款收入——公共卫生收入”、“非同级财政拨款收入——公共卫生收入”科目，贷记“本期盈余——公共卫生盈余”科目；将业务活动费用中的公共卫生费用的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——公共卫生盈余”科目，贷记“业务活动费用——公共卫生费用”科目。

期末，基层医疗卫生机构应当将财政项目拨款收入中的科教收入、事业收入中的科教收入的本期发生额转入本期盈

余，借记“财政拨款收入——财政项目拨款收入——科教收入”、“事业收入——科教收入”科目，贷记“本期盈余——科教盈余”科目；将业务活动费用中的科教经费的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——科教盈余”科目，贷记“业务活动费用——科教费用”科目。

年末，完成上述结转后，“本期盈余——医疗盈余”科目为贷方余额的，基层医疗卫生机构应当将“本期盈余——医疗盈余”科目余额转入“本年盈余分配”科目，借记“本期盈余——医疗盈余”科目，贷记“本年盈余分配”科目；“本期盈余——医疗盈余”科目为借方余额的，基层医疗卫生机构应当将“本期盈余——医疗盈余”科目余额转入累计盈余对应明细科目，借记“累计盈余——医疗盈余”科目，贷记“本期盈余——医疗盈余”科目。基层医疗卫生机构应当将“本期盈余——公共卫生盈余”、“本期盈余——科教盈余”科目余额转入累计盈余对应明细科目，借记或贷记“本期盈余——公共卫生盈余”、“本期盈余——科教盈余”科目，贷记或借记“累计盈余——公共卫生盈余”、“累计盈余——科教盈余”科目。

八、关于本年盈余分配的账务处理

年末，基层医疗卫生机构在按照规定提取专用基金后，应当将“本年盈余分配”科目余额转入累计盈余，借记“本年盈余分配——转入累计盈余”科目，贷记“累计盈余——医疗盈余”科目。

九、关于弥补医疗亏损的账务处理

年末，基层医疗卫生机构“累计盈余——医疗盈余”科目为借方余额的，基层医疗卫生机构应当按照有关规定确定的用于弥补医疗亏损的金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“累计盈余——医疗盈余”科目。

十、关于事业收入（医疗收入）的确认和计量

未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当在提供医疗服务并收讫价款或取得收款权利时，按照规定的医疗服务项目收费标准计算确定的金额确认事业收入（医疗收入）。基层医疗卫生机构给予病人或其他付费方折扣的，按照折扣后的实际金额确认事业收入（医疗收入）。基层医疗卫生机构同医疗保险机构等结算时，因基层医疗卫生机构按照医疗服务项目收费标准计算确定的应收医疗款金额与医疗保险机构等实际支付金额之间的差额（不包括基层医疗卫生机构因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构等拒付的金额）应当调整事业收入（医疗收入）。基层医疗卫生机构因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构等拒付的金额，应当冲减坏账准备。

按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当在收到财政返还的医疗款时，按照实际返还医疗款的金额确认事业收入（医疗收入）。基层医疗卫生机构按规定留用待结算医疗款时，应当按照批准留用的医疗款金额确认事业收入（医疗

收入）。

十一、关于医事服务费和药事服务费的会计处理

未按“收支两条线”管理、执行医事服务费的基层医疗卫生机构应当通过“事业收入——医疗收入——门急诊收入——诊察收入”和“事业收入——医疗收入——住院收入——诊察收入”科目核算医事服务收入。基层医疗卫生机构在实现医事服务收入时，应当借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，属于门急诊收入的，贷记“事业收入——医疗收入——门急诊收入——诊察收入”科目，属于住院收入的，贷记“事业收入——医疗收入——住院收入——诊察收入”科目。

未按“收支两条线”管理的、执行药事服务费的基层医疗卫生机构应当通过“事业收入——医疗收入——门急诊收入——其他门急诊收入”和“事业收入——医疗收入——住院收入——其他住院收入”科目核算药事服务收入。基层医疗卫生机构在实现药事服务收入时，应当借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，属于门急诊收入的，贷记“事业收入——医疗收入——门急诊收入——其他门急诊收入”科目，属于住院收入的，贷记“事业收入——医疗收入——住院收入——其他住院收入”科目。

按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构关于医事服务费、药事服务费的会计处理，参见本规定关于“2308 待结算

医疗款”科目的说明。

十二、关于未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构与医疗保险机构等结算医疗款的账务处理

未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构同医疗保险机构等结算医疗款时，应当按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照基层医疗卫生机构因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构等拒付的金额，借记“坏账准备”科目，按照应收医疗保险机构等的金额，贷记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照借贷方之间的差额，借记或贷记“事业收入——医疗收入——门急诊收入——门急诊结算差额”或“事业收入——医疗收入——住院收入——住院结算差额”科目。

基层医疗卫生机构预收医疗保险机构等医保款的，在同医疗保险机构等结算医疗款时，还应冲减相关的预收医保款。

十三、关于按合同完成进度确认科教收入

基层医疗卫生机构以合同完成进度确认科教收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

十四、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1

基层医疗卫生机构执行新制度新增会计科目表

科目编码	科目名称	备注
1212	应收账款	
121201	应收账款\应收在院病人医疗款	
121202	应收账款\应收医疗款	
12120201	应收账款\应收医疗款\应收医保款	
12120202	应收账款\应收医疗款\门急诊病人欠费	
12120203	应收账款\应收医疗款\出院病人欠费	
121203	应收账款\其他应收账款	
1219	坏账准备	
121901	坏账准备\应收账款坏账准备	
121902	坏账准备\其他应收款坏账准备	
1302	库存物品	
130201	库存物品\药品	
13020101	库存物品\药品\西药	
1302010101	库存物品\药品\西药\西药	
1302010102	库存物品\药品\西药\疫苗	
13020102	库存物品\药品\中成药	
13020103	库存物品\药品\中药饮片	
130202	库存物品\卫生材料	
13020201	库存物品\卫生材料\血库材料	
13020202	库存物品\卫生材料\医用气体	
13020203	库存物品\卫生材料\影像材料	
13020204	库存物品\卫生材料\化验材料	
13020205	库存物品\卫生材料\其他卫生材料	
130203	库存物品\低值易耗品	
130204	库存物品\其他材料	
2305	预收账款	
230501	预收账款\预收医疗款	
23050101	预收账款\预收医疗款\预收医保款	
23050102	预收账款\预收医疗款\门急诊预收款	
23050103	预收账款\预收医疗款\住院预收款	
230502	预收账款\其他预收账款	
2308	待结算医疗款	
230801	待结算医疗款\门急诊收费	
23080101	待结算医疗款\门急诊收费\挂号收费	
23080102	待结算医疗款\门急诊收费\诊察收费	核算医事服务收费
23080103	待结算医疗款\门急诊收费\检查收费	
23080104	待结算医疗款\门急诊收费\化验收费	
23080105	待结算医疗款\门急诊收费\治疗收费	
23080106	待结算医疗款\门急诊收费\手术收费	

科目编码	科目名称	备注
23080107	待结算医疗款\门急诊收费\卫生材料收费	
23080108	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费	
2308010801	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\西药收费	
230801080101	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\西药收费\西药	
230801080102	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\西药收费\疫苗	
2308010802	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\中成药收费	
2308010803	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\中药饮片收费	
23080109	待结算医疗款\门急诊收费\一般诊疗费收费	
23080110	待结算医疗款\门急诊收费\其他门急诊收费	核算药事服务收费
23080111	待结算医疗款\门急诊收费\门急诊结算差额	
230802	待结算医疗款\住院收费	
23080201	待结算医疗款\住院收费\床位收费	
23080202	待结算医疗款\住院收费\诊察收费	核算医事服务收费
23080203	待结算医疗款\住院收费\检查收费	
23080204	待结算医疗款\住院收费\化验收费	
23080205	待结算医疗款\住院收费\治疗收费	
23080206	待结算医疗款\住院收费\手术收费	
23080207	待结算医疗款\住院收费\护理收费	
23080208	待结算医疗款\住院收费\卫生材料收费	
23080209	待结算医疗款\住院收费\药品收费	
2308020901	待结算医疗款\住院收费\药品收费\西药收费	
230802090101	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\西药收费\西药	
230802090102	待结算医疗款\门急诊收费\药品收费\西药收费\疫苗	
2308020902	待结算医疗款\住院收费\药品收费\中成药收费	
2308020903	待结算医疗款\住院收费\药品收费\中药饮片收费	
23080210	待结算医疗款\住院收费\一般诊疗费收费	
23080211	待结算医疗款\住院收费\其他住院收费	核算药事服务收费
23080212	待结算医疗款\住院收费\住院结算差额	
3001	累计盈余	
300101	累计盈余\医疗盈余	
300102	累计盈余\公共卫生盈余	
300103	累计盈余\科教盈余	
300104	累计盈余\新旧转换盈余	
3101	专用基金	
310101	专用基金\职工福利基金	
310102	专用基金\医疗风险基金	
310103	专用基金\奖励基金	

科目编码	科目名称	备注
3301	本期盈余	
330101	本期盈余\医疗盈余	
330102	本期盈余\公共卫生盈余	
330103	本期盈余\科教盈余	
3302	本年盈余分配	
330201	本年盈余分配\提取职工福利基金	
330202	本年盈余分配\提取奖励基金	
330203	本年盈余分配\转入累计盈余	
4001	财政拨款收入	
400101	财政拨款收入\财政基本拨款收入	
40010101	财政拨款收入\财政基本拨款收入\医疗收入	
40010102	财政拨款收入\财政基本拨款收入\公共卫生收入	
400102	财政拨款收入\财政项目拨款收入	
40010201	财政拨款收入\财政项目拨款收入\医疗收入	
40010202	财政拨款收入\财政项目拨款收入\公共卫生收入	
40010203	财政拨款收入\财政项目拨款收入\科教收入	
4101	事业收入	对“非同级财政拨款”进行明细核算
410101	事业收入\医疗收入	
41010101	事业收入\医疗收入\门急诊收入	
4101010101	事业收入\医疗收入\门急诊收入\挂号收入	
4101010102	事业收入\医疗收入\门急诊收入\诊察收入	核算医事服务收入
4101010103	事业收入\医疗收入\门急诊收入\检查收入	
4101010104	事业收入\医疗收入\门急诊收入\化验收入	
4101010105	事业收入\医疗收入\门急诊收入\治疗收入	
4101010106	事业收入\医疗收入\门急诊收入\手术收入	
4101010107	事业收入\医疗收入\门急诊收入\卫生材料收入	
4101010108	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入	
410101010801	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药	
41010101080101	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药\西药	
41010101080102	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药\疫苗	
410101010802	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\中成药	
410101010803	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\中药饮片	
4101010109	事业收入\医疗收入\门急诊收入\一般诊疗费收入	
4101010110	事业收入\医疗收入\门急诊收入\其他门急诊收入	核算药事服务收入
4101010111	事业收入\医疗收入\门急诊收入\门急诊结算差额	
41010102	事业收入\医疗收入\住院收入	
4101010201	事业收入\医疗收入\住院收入\床位收入	
4101010202	事业收入\医疗收入\住院收入\诊察收入	核算医事服务收入
4101010203	事业收入\医疗收入\住院收入\检查收入	
4101010204	事业收入\医疗收入\住院收入\化验收入	

科目编码	科目名称	备注
4101010205	事业收入\医疗收入\住院收入\治疗收入	
4101010206	事业收入\医疗收入\住院收入\手术收入	
4101010207	事业收入\医疗收入\住院收入\护理收入	
4101010208	事业收入\医疗收入\住院收入\卫生材料收入	
4101010209	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入	
410101020901	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\西药	
41010102090101	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药\西药	
41010102090102	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药\疫苗	
410101020902	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\中成药	
410101020903	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\中药饮片	
4101010210	事业收入\医疗收入\住院收入\一般诊疗费收入	
4101010211	事业收入\医疗收入\住院收入\其他住院收入	核算药事服务收入
4101010212	事业收入\医疗收入\住院收入\住院结算差额	
410102	事业收入\公共卫生收入	
410103	事业收入\科教收入	
41010301	事业收入\科教收入\科研收入	
41010302	事业收入\科教收入\教学收入	
4601	非同级财政拨款收入	
460101	非同级财政拨款收入\医疗收入	
460102	非同级财政拨款收入\公共卫生收入	
5001	业务活动费用	
500101	业务活动费用\医疗费用	按照“人员费用”、“药品费”、“专用材料费”、“维修费”、“计提专用基金”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”、“其他医疗费用”等进行明细核算
500102	业务活动费用\公共卫生费用	按照“人员费用”、“药品费”、“专用材料费”、“维修费”、“其他公共卫生费用”等进行明细核算
500103	业务活动费用\科教费用	按照“科研费用”、“教学费用”等进行明细核算
5101	单位管理费用	按照“人员费用”、“商品和服务费用”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”等进行明细核算
6101	事业预算收入	对“非同级财政拨款”进行明细核算
610101	事业预算收入\医疗预算收入	
61010101	事业预算收入\医疗预算收入\门急诊预算收入	
61010102	事业预算收入\医疗预算收入\住院预算收入	
610102	事业预算收入\公共卫生预算收入	

科目编码	科目名称	备注
610103	事业预算收入\科教预算收入	
61010301	事业预算收入\科教预算收入\科研项目预算收入	
61010302	事业预算收入\科教预算收入\教学项目预算收入	
8301	专用结余	
830101	专用结余\职工福利基金	
830102	专用结余\奖励基金	

附表 2

资产负债表

会政财 01 表

编制单位：_____ ____年__月__日 单位：元

资产	期末余额	年初余额	负债和净资产	期末余额	年初余额
流动资产：			**流动负债：**		
货币资金			短期借款		
短期投资			应交增值税		
财政应返还额度			其他应交税费		
应收票据			应缴财政款		
应收账款净额			待结算医疗款		
预付账款			应付职工薪酬		
应收股利			应付票据		
应收利息			应付账款		
其他应收款净额			应付政府补贴款		
存货			应付利息		
待摊费用			预收账款		
一年内到期的非流动资产			其他应付款		
其他流动资产			预提费用		
流动资产合计			一年内到期的非流动负债		
非流动资产：			其他流动负债		
长期股权投资			**流动负债合计**		
长期债券投资			**非流动负债：**		
固定资产原值			长期借款		
减：固定资产累计折旧			长期应付款		
固定资产净值			预计负债		
工程物资			其他非流动负债		
在建工程			**非流动负债合计**		

资产	期末余额	年初余额	负债和净资产	期末余额	年初余额
无形资产原值			受托代理负债		
减：无形资产累计摊销			**负债合计**		
无形资产净值					
研发支出					
公共基础设施原值					
减：公共基础设施累计折旧（摊销）					
公共基础设施净值			**净资产：**		
政府储备物资			累计盈余		
文物文化资产			其中：医疗盈余		
保障性住房			公共卫生盈余		
减：保障性住房累计折旧			科教盈余		
保障性住房净值			新旧转换盈余		
长期待摊费用			专用基金		
待处理财产损溢			权益法调整		
其他非流动资产			无偿调拨净资产*		
非流动资产合计			本期盈余*		
受托代理资产			**净资产合计**		
资产总计			**负债和净资产总计**		

注：“*”标识项目为月报项目，年报中不需列示。

附表 3

待结算医疗款明细表

会政财 01 表附表 01

编制单位：_____ ____年__月 单位：元

项目	本月数	本年累计数
待结算医疗款		
（一）门急诊收费		
挂号收费		
诊察收费		
其中：医事服务费		
检查收费		
化验收费		
治疗收费		
手术收费		
卫生材料收费		
药品收费		
其中：西药收费		
其中：疫苗		
中成药收费		
中药饮片收费		
一般诊疗费收费		
其他门急诊收费		
其中：药事服务费		
门急诊结算差额		
（二）住院收费		
床位收费		
诊察收费		
其中：医事服务费		
检查收费		
化验收费		
治疗收费		
手术收费		
护理收费		
卫生材料收费		
药品收费		
其中：西药收费		
其中：疫苗		
中成药收费		
中药饮片收费		
一般诊疗费收费		
其他住院收费		
其中：药事服务费		
住院结算差额		

附表 4

收入费用表

会政财 02 表

编制单位：_____ ____年__月 单位：元

项目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
其中：政府性基金收入		
其中：财政基本拨款收入		
其中：医疗收入		
公共卫生收入		
财政项目拨款收入		
其中：医疗收入		
公共卫生收入		
科教收入		
（二）事业收入		
其中：医疗收入		
公共卫生收入		
科教收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
其中：医疗收入		
公共卫生收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
其中：医疗费用		
公共卫生费用		
科教费用		
（二）单位管理费用		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		

（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		
（八）其他费用		
三、本期盈余		
其中：医疗盈余		
公共卫生盈余		
科教盈余		

附表 5

医疗及公共卫生收入费用明细表

会政财 02 表附表 01

编制单位：_____ ____年__月 单位：元

项目	本月数	本年累计数
一、医疗及公共卫生收入		
（一）医疗收入		
1.门急诊收入		
挂号收入		
诊察收入		
其中：医事服务收入		
检查收入		
化验收入		
治疗收入		
手术收入		
卫生材料收入		
药品收入		
其中：西药		
其中：疫苗		
中成药		
中药饮片		
一般诊疗费收入		
其他门急诊收入		
其中：药事服务收入		
门急诊结算差额		
2.住院收入		
床位收入		
诊察收入		
其中：医事服务收入		
检查收入		
化验收入		
治疗收入		
手术收入		
护理收入		
卫生材料收入		
药品收入		
其中：西药		
其中：疫苗		
中成药		
中药饮片		

项目	本月数	本年累计数
一般诊疗费收入		
其他住院收入		
其中：药事服务收入		
住院结算差额		
（二）公共卫生收入		
二、医疗及公共卫生费用		
（一）医疗费用		
人员费用		
工资福利费用		
对个人和家庭的补助费用		
药品费		
西药		
其中：疫苗		
中成药		
中药饮片		
专用材料费		
卫生材料费		
血库材料		
医用气体		
影像材料		
化验材料		
其他卫生材料		
低值易耗品		
其他材料费		
维修费		
计提专用基金		
其中：计提医疗风险基金		
固定资产折旧		
无形资产摊销		
其他医疗费用		
（二）公共卫生费用		
人员费用		
工资福利费用		
对个人和家庭的补助费用		
药品费		
西药		
其中：疫苗		
中成药		
中药饮片		
专用材料费		
卫生材料费		
血库材料		

项目	本月数	本年累计数
医用气体		
影像材料		
化验材料		
其他卫生材料		
低值易耗品		
其他材料费		
维修费		
其他公共卫生费用		
三、单位管理费用		
人员费用		
工资福利费用		
对个人和家庭的补助费用		
商品和服务费用		
固定资产折旧		
无形资产摊销		

附表 6

基层医疗卫生机构固定资产折旧年限表

固定资产类别	折旧年限（年）	固定资产类别	折旧年限（年）
一、房屋及构筑物		医用电子仪器	5-10
业务及管理用房		医用超声仪器	6-10
钢结构	50	医用高频仪器设备	5-10
钢筋混凝土结构	50	物理治疗及体疗设备	5-10
砖混结构	30	高压氧舱	6-10
砖木结构	30	中医仪器设备	5-10
简易房	8	医用磁共振设备	6-10
房屋附属设施	8	医用 X 线设备	6-10
构筑物	8	高能射线设备	8-10
二、通用设备		医用核素设备	6-10
计算机设备	6	临床检验分析仪器	5-10
通信设备	5	体外循环设备	5-10
办公设备	6	手术急救设备	5-10
车辆	10	口腔设备	6-10
图书档案设备	5	病房护理设备	5-10
机械设备	10	消毒设备	6-10
电气设备	5	其他	5-10
雷达、无线电和卫星导航设备	10	光学仪器及窥镜	6-10
广播、电视、电影设备	5	激光仪器设备	5-10
仪器仪表	5	**四、家具、用具及装具**	
电子和通信测量设备	5	家具	15
计量标准器具及量具、衡器	5	用具、装具	5
三、专用设备			

关于基层医疗卫生机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。目前执行《基层医疗卫生机构会计制度》（财会〔2010〕26号，以下简称原制度）的基层医疗卫生机构，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对基层医疗卫生机构执行新制度及《关于基层医疗卫生机构执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）的有关衔接问题规定如下：

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，基层医疗卫生机构应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）基层医疗卫生机构应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面：

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求，编制原账的部分科目余额明细表（参见附表1、附表2）。

2.按照新制度及补充规定设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（基层医疗卫生机构新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度及补充规定编制2019年1月1日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。基层医疗卫生机构应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将2018年12月31日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”、“固定资产”、“无形资产”科目

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”、“无形资产”科目，其核算内容与原账的上

述相应科目的核算内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”、“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额转入新账的“库存现金”、“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目。

（2）“应收医疗款”科目

新制度设置了“应收账款”科目，该科目包含了原账的“应收医疗款”科目的核算内容。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“应收医疗款”科目余额转入新账的“应收账款”科目。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账的“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“其他应收款”科目余额转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，基层医疗卫生机构在原账的“其他应收款”科目中核算已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的款项，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额转入新账的“在途物品”科目。

基层医疗卫生机构在原账的“其他应收款”科目中核算了属于新制度规定的预付账款的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中属于预付账款的金额转入新账的“预付账款”科目。

基层医疗卫生机构在原账的“其他应收款”科目中核算了尚未按照相关规定完成批准程序的待处理财产损溢的，转账时，应当将原账的“其他应收款”科目余额中属于待处理财产损溢的金额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（4）“库存物资”科目

新制度设置了“库存物品”、“加工物品”科目，原制度设置了“库存物资”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“库存物资”科目余额中属于在加工存货的金额，转入新账的“加工物品”科目；将原账的“库存物资”科目余额减去属于在加工存货金额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

基层医疗卫生机构在原账的“库存物资”科目中核算了属于新制度规定的工程物资、受托代理物资（如受托保管的政府储备物资）的，应当将原账的“库存物资”科目余额中属于工程物资、受托代理物资的金额，分别转入新账的“工程物资”、“受托代理资产”科目。

（5）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，

转入新账的“在建工程”科目。

基层医疗卫生机构在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账“在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（6）“零余额账户用款额度”、“待摊支出”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”、“待摊支出”科目年末无余额，无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“借入款”科目

新制度设置了“短期借款”和“长期借款”科目，原制度设置了“借入款”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“借入款”科目余额中属于短期借款[期限不超过 1 年（含 1 年）]的金额转入新账的“短期借款”科目；将原账的“借入款”科目余额中属于长期借款[期限超过 1 年（不含 1 年）]的金额转入新账的“长期借款”科目。

（2）“待结算医疗款”科目

补充规定设置了“待结算医疗款”科目，该科目的核算内容与原账的“待结算医疗款”科目核算的内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“待结算医疗款”科目余额转入新账的“待结算医疗款”科目。

（3）“应缴款项”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，该科目的核算内容与原账的“应缴款项”科目核算的内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“应缴款项”科目余额转入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“应付账款”科目

新制度设置了“应付账款”、“长期应付款”科目，原账设置了“应付账款”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“应付账款”科目余额中属于应付账款[期限不超过 1 年（含 1 年）]的金额转入新账的“应付账款”科目，将原账的“应付账款”科目余额中属于长期应付款[期限超过 1 年（不含 1 年）]的金额转入新账的“长期应付款”科目。

（5）“预收医疗款”科目

新制度设置了“预收账款”科目，该科目包含了原账的“预收医疗款”科目的核算内容。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“预收医疗款”科目余额转入新账的“预收账款”科目。

（6）“应付职工薪酬”、“应付社会保障费”科目

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，原账设置了“应付职工薪酬”和“应付社会保障费”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“应付职工薪酬”、“应付社会保障费”科目余额转入新账的“应付职工薪酬”科目。

（7）“应交税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原账

设置了“应交税费”科目。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“应交税费”科目余额中属于应交增值税的金额转入新账的“应交增值税”科目，将原账的“应交税费”科目余额减去属于应交增值税金额后的差额转入新账的“其他应交税费”科目。

（8）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账的“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，基层医疗卫生机构在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的长期应付款的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于长期应付款的金额转入新账的“长期应付款”科目；在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的应付利息的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于应付利息的金额转入新账的“应付利息”科目；在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的金额转入新账的“受托代理负债”科目。

3.净资产类

（1）“固定基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“固定基金”科目对应内容进行核算。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“固定基金”科目余额转入新账的“累计盈余——医疗盈余”科目。

（2）“事业基金”科目

新制度及补充规定设置了“累计盈余”科目及相关明细科目，“累计盈余”科目的核算内容包含了原账“事业基金”科目的核算内容。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（4）“财政补助结转（余）”、“其他限定性用途结转（余）”科目

新制度及补充规定设置了“累计盈余”科目及相关明细科目，“累计盈余”科目的核算内容包含了原账“财政补助结转（余）”和“其他限定性用途结转（余）”科目的核算内容。转账时，基层医疗卫生机构应当对原账的“财政补助结转（余）”、“其他限定性用途结转（余）”科目余额进行分析，将属于公共卫生活动形成结转（余）的余额转入新账的“累计盈余——公共卫生盈余”科目，将属于科教项目形成结转（余）的余额转入新账的“累计盈余——科教盈余”科目，将剩余金额转入新账的“累计盈余——医疗盈余”科目。

（5）“结余分配”科目

新制度设置了“本年盈余分配”科目，该科目的核算内容与原账的“结余分配”科目的核算内容基本相同。新制度规定“本年盈余分配”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“结余分配”科目有借方余额，转账时，基层医疗卫生机构应当将原账的“结余分配”科目借方余额转入新账的“累计盈余——新旧转换盈余”科目借方。

（6）“本期结余”科目

由于原账的“本期结余”科目年末无余额，无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，基层医疗卫生机构应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

基层医疗卫生机构存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

基层医疗卫生机构在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.受托代理资产

医院在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产入账成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

2.盘盈资产

基层医疗卫生机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

3.预计负债

基层医疗卫生机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

4.应付质量保证金

基层医疗卫生机构在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

基层医疗卫生机构存在2018年12月31日前未入账的其

他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

基层医疗卫生机构对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对单位收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，未按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当按照 2018 年 12 月 31 日除应收在院病人医疗款以外的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“坏账准备”科目；按“收支两条线”管理的基层医疗卫生机构应当按照 2018 年 12 月 31 日除应收在院病人医疗款、应收医疗款外的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.补提折旧

基层医疗卫生机构在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至 2018 年 12 月 31 日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于 2019 年 1 月 1 日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，

借记“累计盈余——医疗盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

3.补提摊销

基层医疗卫生机构在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余——医疗盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

4.确认长期借款期末应付利息

基层医疗卫生机构应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

基层医疗卫生机构对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构应当对原账的“财政补助结转（余）”科目余额中结转资金的金额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如购入的库存物资等）的金额，按照增减后的金额登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账的“财政补助结转（余）”科目余额中结余资金的金额登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

基层医疗卫生机构应当按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账“资金结存——财政应返还额度”科目的借方；按照新账“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数减去新账“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构应当对原账的“其他限定性用途结转（余）”科目余额中结转资金的金额进行逐项分析，加上各项结转（余）转入的支出中已经计入支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付账款）的金额，

减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入支出（如购入的库存物资等）的金额，按照增减后的金额登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构应当按照原账“事业基金”科目的余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

基层医疗卫生机构原账“结余分配——待分配结余”有借方科目余额的，应当借记新账的“非财政拨款结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整应收医疗款对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当按照原账的“应收医疗款”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入支出的，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整库存物资对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当对原账的“库存物资”科目余额进行分析，区分购入的库存物资金额和非购入的库存物资金额。对购入的库存物资金额划分出其中使用财政补助资金购入的金额、使用非财政补助专项资金购入的金额和使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专项资金购入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整借入款对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当按照原账的“借入款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（5）调整应付账款对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当对原账的“应付账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入支出的金额和未计入支出的金额。将计入支出的金额划分为财政补助资金应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（6）调整预收医疗款对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当按照原账的“预收医疗款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（7）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

基层医疗卫生机构应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出提取时列支的专用基金余额，按照提取时列支的专用基金余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3.基层医疗卫生机构按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础

上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整（如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款等，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款等），按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（五）“经营结余”科目

新制度设置了“经营结余”科目。在新旧制度转换时，无需对“经营结余”科目进行新账年初余额登记。

（六）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，基层医疗卫生机构无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

基层医疗卫生机构自 2019 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

基层医疗卫生机构存在 2018 年 12 月 31 日前需要按照新

制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

基层医疗卫生机构对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制2019年1月1日资产负债表

基层医疗卫生机构应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度及补充规定编制2019年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

基层医疗卫生机构应当按照新制度及补充规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、医疗及公共卫生收入费用明细表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

基层医疗卫生机构应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至 2018 年 12 月 31 日尚未进行基建“并账”的基层医疗卫生机构，应当首先参照《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2013〕2 号），将基建账套相关数据并入 2018 年 12 月 31 日原账中的相关科目余额，再按照本规定将 2018 年 12 月 31 日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019 年 1 月 1 日前执行新制度及补充规定的基层医疗卫生机构，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1

基层医疗卫生机构原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
其他应收款	预付账款		按照合同规定预先支付的款项（包括定金）
	在途物品		已经付款，尚未收到物资
	待处理财产损溢		
	其他		
库存物资	受托代理资产		
	加工存货		
	工程物资		
	其他		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款等		
借入款	短期借款		
	长期借款		
应交税费	应交增值税		
	其他应交税费		
应付账款	应付账款		
	长期应付款		
其他应付款	长期应付款		
	应付利息		
	受托代理负债		
	其他		
财政补助结转（余）	公共卫生活动形成结转（余）		
	科教项目形成结转（余）		
	其他		
其他限定性用途结转（余）	公共卫生活动形成结转（余）		
	科教项目形成结转（余）		
	其他		

附表 2

基层医疗卫生机构原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
其他应收款	预付款项		如预付账款、职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
库存物资（扣除属于受托代理资产的物资）	购入库存物资		
	其中：使用财政补助资金购入		
	使用非财政补助专项资金购入		
	使用非财政补助非专项资金购入		
	非购入库存物资		如接受捐赠的物资等
应付账款	发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
专用基金	从非财政补助结余分配中提取		
	从收入中列支提取		
	其他		

附表 3

基层医疗卫生机构新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	101	库存现金
2	1002	银行存款	102	银行存款
3	1011	零余额账户用款额度	103	零余额账户用款额度
4	1021	其他货币资金	104	其他货币资金
5	1201	财政应返还额度	111	财政应返还额度
6	1212	应收账款	112	应收医疗款
7	1218	其他应收款	114	其他应收款
8	1301	在途物品		
9	1214	预付账款		
10	1902	待处理财产损溢		
11	1302	库存物品	121	库存物资
12	1303	加工物品		
13	1611	工程物资		
14	1891	受托代理资产		
15	1601	固定资产	131	固定资产
16	1613	在建工程	133	在建工程
17	1611	工程物资		
18	1214	预付账款		
19	1701	无形资产	141	无形资产

二、负债类				
20	2001	短期借款	201	借入款
21	2501	长期借款		
22	2308	待结算医疗款	202	待结算医疗款
23	2103	应缴财政款	203	应缴款项
24	2302	应付账款	206	应付账款
25	2502	长期应付款		
26	2305	预收账款	207	预收医疗款
27	2201	应付职工薪酬	208	应付职工薪酬
			210	应付社会保障费
28	2101	应交增值税	211	应交税费
29	2102	其他应交税费		
30	2307	其他应付款	221	其他应付款
31	2304	应付利息		
32	2502	长期应付款		
33	2901	受托代理负债		
三、净资产类				
34	3001	累计盈余	301	固定基金
			302	事业基金
			305	财政补助结转（余）
			306	其他限定用途结转(余）
			308	结余分配-待分配结余
35	3101	专用基金	303	专用基金
四、预算结余类				

36	8101	财政拨款结转	305	财政补助结转（余）
37	8102	财政拨款结余		
38	8201	非财政拨款结转	306	其他限定用途结转(余)
39	8202	非财政拨款结余	302	事业基金
			308	结余分配—待分配结余（借方）
40	8301	专用结余	303	专用基金
41	8001	资金结存（借方）	305	财政补助结转（余）
			306	其他限定用途结转(余)
			302	事业基金
			303	专用基金
			308	结余分配—待分配结余（借方）

关于科学事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就科学事业单位[1]执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称新制度)做出如下补充规定:

一、关于在新制度一级科目下设置明细科目

（一）科学事业单位应当在新制度规定的“4101 事业收入”科目下设置“410101 科研收入”、“410102 非科研收入”明细科目。

1.“410101 科研收入”明细科目核算科学事业单位开展科研活动及其辅助活动实现的收入。

2.“410102 非科研收入”明细科目核算科学事业单位开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动实现的收入，包括技术活动收入、学术活动收入、科普活动收入、试制产品活动收入、教学活动收入等。

技术活动收入是指科学事业单位对外提供技术咨询、技术服务等活动实现的收入。

学术活动收入是指科学事业单位开展学术交流、学术期刊出版等活动实现的收入。

[1]其他主要从事科学研究活动的事业单位可参照执行本规定。

科普活动收入是指科学事业单位开展科学知识宣传、讲座和科技展览等活动实现的收入。

试制产品活动收入是指科学事业单位试制中间试验产品等活动实现的收入。

教学活动收入是指科学事业单位开展教学活动实现的收入。

（二）科学事业单位应当在新制度规定的“5001 业务活动费用”科目下设置“500101 科研活动费用”、“500102 非科研活动费用”明细科目。

1.“500101 科研活动费用”明细科目核算科学事业单位开展科研活动及其辅助活动发生的各项费用。

2.“500102 非科研活动费用”明细科目核算科学事业单位开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动发生的各项费用，包括技术活动费用、学术活动费用、科普活动费用、试制产品活动费用和教学活动费用等。

技术活动费用是指科学事业单位对外提供技术咨询、技术服务等活动发生的各项费用。

学术活动费用是指科学事业单位开展学术交流、学术期刊出版等活动发生的各项费用。

科普活动费用是指科学事业单位开展科学知识宣传、讲座和科技展览等活动发生的各项费用。

试制产品活动费用是指科学事业单位试制中间试验产

品等活动发生的各项费用。

教学活动费用是指科学事业单位开展教学活动发生的各项费用。

（三）科学事业单位应当在新制度规定的“6101 事业预算收入”科目下设置“610101 科研预算收入”、“610102 非科研预算收入”明细科目。

1.“610101 科研预算收入”明细科目核算科学事业单位开展科研活动及其辅助活动取得的现金流入。

2.“610102 非科研预算收入”明细科目核算科学事业单位开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动取得的现金流入，包括技术活动预算收入、学术活动预算收入、科普活动预算收入、试制产品活动预算收入、教学活动预算收入等。

技术活动预算收入是指科学事业单位对外提供技术咨询、技术服务等活动取得的现金流入。

学术活动预算收入是指科学事业单位开展学术交流、学术期刊出版等活动取得的现金流入。

科普活动预算收入是指科学事业单位开展科学知识宣传、讲座和科技展览等活动取得的现金流入。

试制产品活动预算收入是指科学事业单位试制中间试验产品等活动取得的现金流入。

教学活动预算收入是指科学事业单位开展教学活动取

得的现金流入。

（四）科学事业单位应当在新制度规定的“7201 事业支出”科目下设置“720101 科研支出”、“720102 非科研支出”、“720103 管理支出”明细科目。

1.“720101 科研支出”明细科目核算科学事业单位开展科研活动及其辅助活动发生的各项现金流出。

2.“720102 非科研支出”明细科目核算科学事业单位开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动发生的各项现金流出，包括技术活动支出、学术活动支出、科普活动支出、试制产品活动支出和教学活动支出等。

技术活动支出是指科学事业单位对外提供技术咨询、技术服务等活动发生的各项现金流出。

学术活动支出是指科学事业单位开展学术交流、学术期刊出版等活动发生的各项现金流出。

科普活动支出是指科学事业单位开展科学知识宣传、讲座和科技展览等活动发生的各项现金流出。

试制产品活动支出是指科学事业单位试制中间试验产品等活动发生的各项现金流出。

教学活动支出是指科学事业单位开展教学活动发生的各项现金流出。

3.“720103 管理支出”明细科目核算科学事业单位行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项现金流出，包括

单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等现金流出。

二、关于报表及编制说明

（一）关于收入费用表

1.新增项目

科学事业单位应当在收入费用表的“（二）事业收入”项目下增加“其中：科研收入”、“非科研收入”项目，在“（一）业务活动费用”项目下增加“其中：科研活动费用”、“非科研活动费用”项目，详见附表1。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“其中：科研收入”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——科研收入”科目的本期发生额填列。

（2）“非科研收入”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——非科研收入”科目的本期发生额填列。

（3）“其中：科研活动费用”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动及其辅助活动发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——科研活动费用”科目的本期发生额填列。

（4）“非科研活动费用”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用——非科研活动费用”科目的本期发生额填列。

（二）关于预算收入支出表

1.新增项目

科学事业单位应当在预算收入支出表的“（二）事业预算收入”项目下增加“其中：科研预算收入”、“非科研预算收入”项目，在“（二）事业支出”项目下增加“其中：科研支出”、“非科研支出”、“管理支出”项目，详见附表2。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“其中：科研预算收入”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动及其辅助活动取得的现金流入。本项目应当根据“事业预算收入——科研预算收入”科目的本期发生额填列。

（2）“非科研预算收入”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动取得的现金流入。本项目应当根据“事业预算收入——非科研预算收入”科目的本期发生额填列。

（3）“其中：科研支出”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动及其辅助活动发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——科研支出”科目的本期发生额填列。

（4）“非科研支出”项目，反映科学事业单位本期开展科研活动以外的其他业务活动及其辅助活动发生的各项现金流出。本项目应当根据“事业支出——非科研支出”科目的本期发生额填列。

（5）“管理支出”项目，反映科学事业单位本期行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项现金流出，以及由单位统一负担的其他现金流出。本项目应当根据“事业支出——管理支出”科目的本期发生额填列。

（三）关于附注

科学事业单位应当在财务报表附注中披露以下信息:

1.收入费用表有关项目的说明

（1）关于“非科研收入”项目，披露“技术活动收入”、“学术活动收入”、“科普活动收入”、“试制产品活动收入”和“教学活动收入”等构成项目的金额。

（2）关于“非科研活动费用”项目，披露“技术活动费用”、“学术活动费用”、“科普活动费用”、“试制产品活动费用”和“教学活动费用”等构成项目的金额。

2.预算收入支出表有关项目的说明

（1）关于“非科研预算收入”项目，披露“技术活动预算收入”、“学术活动预算收入”、“科普活动预算收入”、“试制产品活动预算收入”和“教学活动预算收入”等构成项目的金额。

（2）关于“非科研支出”项目，披露“技术活动支出”、“学术活动支出”、“科普活动支出”、“试制产品活动支出”和“教学活动支出”等构成项目的金额。

三、关于合作项目款的账务处理

本规定所称合作项目款是指科学事业单位从非同级政府财政部门取得的，需要与其他单位合作完成的科技项目（课题）款项。科学事业单位对合作项目款核算的账务处理如下:

（一）从付款方预收款项时，在财务会计下，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；同时，在预算会计下，按照相同的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”科目。

（二）按照合同规定将合作项目款转拨合作单位时，在财务会计下，按照实际转拨的金额，借记“预收账款”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业预算收入”科目[转拨当年收到的合作项目款]或“非财政拨款结转”科目[转拨以前年度收到的合作项目款]，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）按照合同完成进度确认本单位科研收入时，按照计算确认收入的金额，借记“预收账款”科目，贷记“事业收入”科目。

（四）发生因科技项目（课题）终止等情形，需按照规

定将项目剩余资金退回项目（课题）立项部门时，对本单位承担项目使用的剩余资金，在财务会计下，按照实际退回的金额，借记“预收账款”科目[尚未确认收入]或“事业收入”科目[已经确认收入]，贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业预算收入”科目[本年度取得的合作项目款]或“非财政拨款结转”科目[以前年度取得的合作项目款]，贷记“资金结存——货币资金”科目。

对合作单位承担项目使用的剩余资金，于收回时按照收回的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目；转退回给项目（课题）立项部门时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

四、关于计提和使用项目间接费用或管理费的账务处理

（一）科学事业单位按规定从科研项目收入中计提项目间接费用或管理费时，除按新制度规定借记“单位管理费用”科目外，也可根据实际情况借记“业务活动费用”等科目。

（二）科学事业单位使用计提的项目间接费用或管理费购买固定资产、无形资产的，在财务会计下，按照固定资产、无形资产的成本金额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照相同的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“累计盈余”科目。在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业支出”

等科目，贷记“资金结存”科目。

五、关于按合同完成进度确认事业收入

科学事业单位以合同完成进度确认事业收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

六、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1

收入费用表

会政财 02 表

编制单位：_____ ____年___月 单位：元

项　目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业收入		
其中：科研收入		
非科研收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
其中：科研活动费用		
非科研活动费用		
（二）单位管理费用		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		
（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		
（八）其他费用		
三、本期盈余		

附表 2

预算收入支出表

会政预 01 表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	本年数	上年数
一、本年预算收入		
（一）财政拨款预算收入		
其中：政府性基金收入		
（二）事业预算收入		
其中：科研预算收入		
非科研预算收入		
（三）上级补助预算收入		
（四）附属单位上缴预算收入		
（五）经营预算收入		
（六）债务预算收入		
（七）非同级财政拨款预算收入		
（八）投资预算收益		
（九）其他预算收入		
其中：利息预算收入		
捐赠预算收入		
租金预算收入		
二、本年预算支出		
（一）行政支出		
（二）事业支出		
其中：科研支出		
非科研支出		
管理支出		
（三）经营支出		
（四）上缴上级支出		
（五）对附属单位补助支出		
（六）投资支出		
（七）债务还本支出		
（八）其他支出		
其中：利息支出		
捐赠支出		
三、本年预算收支差额		

关于科学事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。目前执行《科学事业单位会计制度》（财会〔2013〕29号，以下简称原制度）的科学事业单位，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对科学事业单位执行新制度及《关于科学事业单位执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，科学事业单位应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）科学事业单位应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求,编制原账的部分科目余额明细表(参见附表1、附表2)。

2.按照新制度及补充规定设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（科学事业单位新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。科学事业单位应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”科目

新制度设置了“库存现金”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“库存现金”科目余额直接转入新账的“库存现金”科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“库存现金”科

目下的“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，科学事业单位应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金余额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账的“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”、“固定资产”科目

新制度设置了“财政应返还额度”、“短期投资”、“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”、“无形资产”、“固定资产”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

新制度设置了“受托代理资产”科目，科学事业单位在原账上述科目中核算了属于新制度规定受托代理资产的，应当将原账上述科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额转入新账“受托代理资产”科目。

（4）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，科学事业单位在原账“其他应收款”科目中核算了已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”科目。

（5）“库存材料”科目

新制度设置了“库存物品”、“加工物品”科目，原制度设置了“库存材料”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“库存材料”科目余额中属于在加工材料的金额，转入新账的“加工物品”科目；将原账的“库存材料”科目余额减去属于在加工材料的金额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

（6）“科技产品”科目

新制度设置了“库存物品”、“加工物品”科目，原制度设置了“科技产品”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“科技产品”科目中“生产成本”明细科目余额转入新账的“加工物品”科目；将原账的“科技产品”科目中“产成品”明细科目余额转入新账的“库存物品”科目。

（7）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额，转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

（8）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账的“累计折旧”科目的核算内容基本相同。已经计提了固定资产折旧的科学事业单位，转账时，应当将原账的“累计折旧”科目余额转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

（9）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

科学事业单位在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账“在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物

资”科目。

（10）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账“累计摊销”科目的核算内容基本相同。已经计提了无形资产摊销的科学事业单位，转账时，应当将原账的“累计摊销”科目余额转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（11）“待处置资产损溢”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账“待处置资产损溢”科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的“待处置资产损溢”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（12）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付职工薪酬”、“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“长期借款”、“长期应付款”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额转入新账“应交增值税”科目中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应缴增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目。转账时，科学事业单位应当将原账的“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目余额转入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的“其他应付款”科目余额转入新账的“其他应付款”科目。其中，科学事业单位在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

3. 净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“事业基金”科目的核算内容。转账时，科学事业单位应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“非流动资产基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“非流动资产基金”科目对应内容进行核算。转账时，科学事业单位应当将原账的“非流动资产基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，科学事业单位应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（4）“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目的余额内容。转账时，科学事业单位应当将原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目余额，转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“经营结余”科目

新制度设置了“本期盈余”科目，该科目的核算内容包含

了原账“经营结余”科目的核算内容。新制度规定“本期盈余”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“经营结余”科目有借方余额，转账时，科学事业单位应当将原账的“经营结余”科目借方余额，转入新账的“累计盈余”科目借方。

（6）“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目

由于原账的“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目年末无余额，这两个科目无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，科学事业单位应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

科学事业单位存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

科学事业单位在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.应收股利

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的应收股利按照新制度规定记入新账。登记新

账时，按照确定的应收股利金额，借记“应收股利”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.研发支出

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的自行研究开发项目开发阶段的费用按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的开发阶段费用金额，借记“研发支出”科目，贷记“累计盈余”科目。

3.受托代理资产

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产入账成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

4.盘盈资产

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

5.预计负债

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

6.应付质量保证金

科学事业单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

科学事业单位存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

科学事业单位对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对单位收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，科学事业单位应当按照2018年12月31日无需上缴财政的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，科学事业单位应当在“长期股权投资”科

目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位2018年12月31日财务报表的所有者权益账面余额，以及科学事业单位持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

3.确认长期债券投资期末应收利息

科学事业单位应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期债券投资应收利息，按照长期债券投资的应收利息金额，借记“长期债券投资”科目[到期一次还本付息]或“应收利息”科目[分期付息、到期还本]，贷记“累计盈余”科目。

4.补提折旧

科学事业单位在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至2018年12月31日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

5.补提摊销

科学事业单位在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借

记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

6.确认长期借款期末应付利息

科学事业单位应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目[到期一次还本付息]或“应付利息”科目[分期付息、到期还本]。

科学事业单位对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，科学事业单位应当对原账的“财政补助结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如购入的库存材料、科技产品成本中支付的款项、预付账款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账“财政补助结余”科目余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷

方。

按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方；按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账“资金结存——货币资金”科目借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，科学事业单位应当对原账的“非财政补助结转”科目余额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入支出（如购入的库存材料、科技产品成本中支付的款项、预付账款等）的金额，加上各项结转转入的收入中已经收到非财政补助专项资金尚未计入收入（如预收账款）的金额，减去已经计入收入尚未收到非财政补助专项资金（如应收账款）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科

目。在新旧制度转换时，科学事业单位应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目。如果原账的“经营结余”科目期末有借方余额，在新旧制度转换时，科学事业单位应当按照原账的“经营结余”科目余额，借记新账的“经营结余”科目，贷记新账的“资金结存——货币资金”科目。

（五）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，科学事业单位应当按照原账的“事业基金”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”

科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入收入的金额和没有计入收入的金额。对发生时计入收入的金额，再区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非专项资金收入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整库存材料对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“库存材料”科目余额进行分析，区分购入的库存材料金额和非购入的库存材料金额。对购入的库存材料金额划分出其中使用财政补助资金购入的金额、使用非财政补助专项资金购入的金额和使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照使用非财政补助非专项资金购入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整科技产品对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“科技产品”科目余额进行分析，区分其中已经支付资金的金额。对科技产品成本中已经支付资金的金额划分出其中使用非财政补助专项资金支付的金额和使用非财政补助非专项资金支付的金额，按照使用非财政补助非专项资金支付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（7）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产

基金——长期投资”的，不作此项调整。

（8）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（9）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（10）调整应付票据、应付账款、应付职工薪酬、长期应付款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“应付票据”、“应付账款”、“应付职工薪酬”、“长期应付款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入支出的金额和未计入支出的金额。将计入支出的金额划分出财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（11）调整应缴增值税对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账“应缴税费——应缴增值税”科

目余额进行分析，划分出与非财政补助专项资金相关的金额和与非财政补助非专项资金相关的金额。按照与非财政补助非专项资金相关的金额，计算应调整非财政拨款结余的金额。

应调整金额如为正数，按照该金额借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目；如为负数，按照该金额借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（12）调整其他应缴税费对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账“应缴税费”科目余额中非增值税的其他应交税费金额进行分析，划分出财政补助应交金额、非财政补助专项资金应交金额和非财政补助非专项资金应交金额，按照非财政补助非专项资金应交金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（13）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当按照原账的“预收账款”科目余额中预收非财政非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（14）调整其他应付款对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“其他应付款”科目余额（扣除属于受托代理负债的金额）进行分析，区分其中支出类的金额（确认其他应付款时计入支出）和周转类的金额（如收取的押金、保证金等），并对支出类的金额划分为财政补助资金列

支的金额、非财政补助专项资金列支的金额和非财政补助非专项资金列支的金额，按照非财政补助非专项资金列支的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（15）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

科学事业单位应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照收入比例列支提取的专用基金，按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3.科学事业单位按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整(如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款等，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款等)，按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（六）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，科学事业单位无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，科学事业单位无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

科学事业单位应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

科学事业单位存在 2018 年 12 月 31 日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

科学事业单位对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表

科学事业单位应当根据 2019 年 1 月 1 日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

科学事业单位应当按照新制度及补充规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

科学事业单位应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的科学事业单位，应当首先按照《新旧科学事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2014〕4号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019年1月1日前执行新制度及补充规定的科学事业单位，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1：

科学事业单位原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
其他应收款	在途物品		已经付款或已开出商业汇票，尚未收到物资
	其他		
库存材料	在加工材料		
	非在加工材料		
科技产品	生产成本		
	产成品		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应交增值税		
	其他应交税费		
其他应付款	受托代理负债		
	其他		

附表 2：

科学事业单位原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收票据、应收账款	发生时不计入收入		如转让资产的应收票据、应收账款
	发生时计入收入		
	其中：专项收入		
	其他		
预付账款	财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
库存材料、科技产品	购入存货		
	其中：使用财政补助资金购入		
	使用非财政补助专项资金购入		
	使用非财政补助非专项资金购入		
	非购入存货		
长期投资	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
应付票据、应付账款、应付职工薪酬、长期应付款	发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
预收账款	预收专项资金		
	预收非专项资金		
应缴税费—应缴增值税	非财政补助专项资金应交		
	非财政补助非专项资金应交		

应缴税费—应缴其他税费	财政补助应交		
	非财政补助专项资金应交		
	非财政补助非专项资金应交		
其他应付款	支出类		确认其他应付款时确认支出
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
	周转类		如收取的押金、保证金等
专用基金	从非财政补助结余分配中提取		
	从收入中列支提取		
	其他		

附表 3：

科学事业单位新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1101	短期投资	1101	短期投资
5	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
6	1211	应收票据	1211	应收票据
7	1212	应收账款	1212	应收账款
8	1214	预付账款	1213	预付账款
9	1218	其他应收款	1215	其他应收款
10	1301	在途物品		
11	1302	库存物品	1301	库存材料
12	1303	加工物品		
13	1302	库存物品	1302	科技产品
14	1303	加工物品		
15	1501	长期股权投资	1401	长期投资
16	1502	长期债券投资		

17	1601	固定资产	1501	固定资产
18	1602	固定资产累计折旧	1502	累计折旧
19	1611	工程物资	1511	在建工程
20	1613	在建工程		
21	1214	预付账款		
22	1701	无形资产	1601	无形资产
23	1702	无形资产累计摊销	1602	累计摊销
24	1902	待处理财产损溢	1701	待处置资产损溢
二、负债类				
25	2001	短期借款	2001	短期借款
26	2101	应交增值税	2101	应缴税费
27	2102	其他应交税费		
28	2103	应缴财政款	2102	应缴国库款
29			2103	应缴财政专户款
30	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
31	2301	应付票据	2301	应付票据
32	2302	应付账款	2302	应付账款
33	2305	预收账款	2303	预收账款
34	2307	其他应付款	2305	其他应付款
35	2901	受托代理负债		
36	2501	长期借款	2401	长期借款

37	2502	长期应付款	2402	长期应付款
三、净资产类				
38	3001	累计盈余	3001	事业基金
39			3101	非流动资产基金
40	3101	专用基金	3201	专用基金
41	3001	累计盈余	3301	财政补助结转
42			3302	财政补助结余
43			3401	非财政补助结转
44	3001	累计盈余（借方）	3403	经营结余（借方）
四、预算结余类				
45	8101	财政拨款结转	3301	财政补助结转
46	8102	财政拨款结余	3302	财政补助结余
47	8201	非财政拨款结转	3401	非财政补助结转
48	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
49	8301	专用结余	3201	专用基金
50	8401	经营结余	3403	经营结余
51	8001	资金结存（借方）	3301	财政补助结转
52			3302	财政补助结余
53			3401	非财政补助结转
54			3001	事业基金
55			3201	专用基金
56			3403	经营结余

关于医院执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就公立医院[1]（以下简称医院）执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定：

一、关于在新制度相关一级科目下设置明细科目

（一）医院应当在新制度规定的“1212应收账款”科目下设置如下明细科目：

1.“121201 应收在院病人医疗款”科目，核算医院因提供医疗服务而应向在院病人收取的医疗款。

2.“121202 应收医疗款”科目，核算医院因提供医疗服务而应向医疗保险机构、门急诊病人、出院病人等收取的医疗款，应当按照医疗保险机构、门急诊病人、出院病人等进行明细核算。医院应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“12120201 应收医保款”科目，核算医院因提供医疗服务而应向医疗保险机构收取的医疗款。

（2）“12120202 门急诊病人欠费”科目，核算门急诊病

[1]本规定所指公立医院包括中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院，含综合医院、中医院、中西医结合医院、民族医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

人应付未付医疗款。

（3）“12120203 出院病人欠费”科目，核算出院病人应付未付医疗款。

3.“121203 其他应收账款”科目核算医院除应收在院病人医疗款、应收医疗款以外的其他应收账款，如医院因提供科研教学等服务、按合同或协议约定应向接受服务单位收取的款项。

（二）医院应当在新制度规定的“1219坏账准备”科目下设置如下明细科目：

1.“121901 应收账款坏账准备”科目，核算医院按规定对“应收账款——应收医疗款”、“应收账款——其他应收账款”提取的坏账准备。

2.“121902 其他应收款坏账准备”科目，核算医院按规定对其他应收款提取的坏账准备。

（三）医院应当在新制度规定的“1302 库存物品”科目下设置“130201 药品”、“130202 卫生材料”、“130203 低值易耗品”、“130204 其他材料”和“130205成本差异”明细科目。在“130202 卫生材料”科目下设置“13020201 血库材料”、“13020202 医用气体”、“13020203 影像材料”、“13020204 化验材料”和“13020205其他卫生材料”明细科目，分别核算相关物品的成本。

（四）医院应当在新制度规定的“1601固定资产”、“1602

固定资产累计折旧”科目下按照形成固定资产的经费性质(财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算。

（五)医院应当在新制度规定的“1701 无形资产”、“1702 无形资产累计摊销”科目下按照形成无形资产的经费性质（财政项目拨款经费、科教经费、其他经费)进行明细核算。

（六）医院应当根据核算需要，参照“1601 固定资产”、“1701 无形资产”等科目，在新制度规定的“1613 在建工程”、“1703 研发支出”等科目下按照经费性质（财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算。

（七)医院应当在新制度规定的“2305 预收账款”科目下设置如下明细科目:

1.“230501 预收医疗款”科目，核算医院预收医疗保险机构预拨的医疗保险金和预收病人的预交金。医院应当在本科目下设置如下明细科目:

（1）“23050101 预收医保款”科目，核算医院预收医疗保险机构预拨的医疗保险金。

（2）“23050102门急诊预收款”科目，核算医院预收门急诊病人的预交金。

（3）“23050103住院预收款”科目，核算医院预收住院病人的预交金。

2.“230502 其他预收账款”科目，核算医院除预收医疗款以外的其他预收账款，如医院因提供科研教学等服务、按合

同或协议约定预收接受服务单位的款项。

（八）医院应当在新制度规定的“3001 累计盈余”科目下设置如下明细科目：

1.“300101 财政项目盈余”科目，核算医院财政项目拨款收入减去使用财政项目经费发生的费用后的累计盈余。

2.“300102 医疗盈余”科目，核算医院开展医疗活动形成的、财政项目盈余以外的累计盈余。

3.“300103 科教盈余”科目，核算医院开展科研教学活动形成的、财政项目盈余以外的累计盈余。

4.“300104 新旧转换盈余”科目，核算医院新旧制度衔接时转入新制度下累计盈余中除财政项目盈余、医疗盈余和科教盈余以外的累计盈余。

（九）医院应当在新制度规定的“3101 专用基金”科目下设置如下明细科目：

1.“310101 职工福利基金”科目，核算医院根据有关规定、依据财务会计下医疗盈余（不含财政基本拨款形成的盈余）计算提取的职工福利基金。

2.“310102 医疗风险基金”科目，核算医院根据有关规定、按照财务会计下相关数据计算提取并列入费用的医疗风险基金。

（十）医院应当在新制度规定的“3301 本期盈余”科目下设置如下明细科目：

1.“330101 财政项目盈余”科目，核算医院本期财政项目拨款相关收入、费用相抵后的余额。

2.“330102 医疗盈余”科目，核算医院本期医疗活动产生的、除财政项目拨款以外的各项收入、费用相抵后的余额。

3.“330103 科教盈余”科目，核算医院本期科研教学活动产生的、除财政项目拨款以外的各项收入、费用相抵后的余额。

（十一）医院应当在新制度规定的“3302 本年盈余分配”科目下设置“330201 提取职工福利基金”、“330202 转入累计盈余”明细科目。

（十二）医院应当在新制度规定的“4001 财政拨款收入”科目下按照财政基本拨款收入、财政项目拨款收入进行明细核算。

（十三）医院应当在新制度规定的“4101 事业收入”科目下设置如下明细科目：

1.“410101 医疗收入”科目，核算医院开展医疗服务活动实现的收入。医院应当在本科目下设置如下明细科目：

（1）“41010101 门急诊收入”科目，核算医院为门急诊病人提供医疗服务实现的收入。

医院应当在“41010101 门急诊收入”科目下设置“4101010101 挂号收入”、“4101010102 诊察收入”、“4101010103 检查收入”、“4101010104 化验收入”、

“4101010105 治疗收入”、“4101010106 手术收入”、“4101010107 卫生材料收入”、“4101010108 药品收入”、“4101010109 其他门急诊收入”等明细科目；在“4101010108 药品收入”科目下设置“410101010801 西药收入”、“410101010802 中成药收入”和“410101010803 中药饮片收入”明细科目。

（2）“41010102 住院收入”科目，核算医院为住院病人提供医疗服务实现的收入。

医院应当在“41010102 住院收入”科目下设置“4101010201 床位收入”、“4101010202 诊察收入”、“4101010203 检查收入”、“4101010204 化验收入”、“4101010205 治疗收入”、“4101010206 手术收入”、“4101010207 护理收入”、“4101010208 卫生材料收入”、“4101010209 药品收入”、“4101010210 其他住院收入”等明细科目；在“4101010209 药品收入”科目下设置“410101020901 西药收入”、“410101020902 中成药收入”和“410101020903 中药饮片收入”明细科目。

（3）“41010103 结算差额”科目，核算医院同医疗保险机构结算时，因医院按照医疗服务项目收费标准计算确认的应收医疗款金额与医疗保险机构实际支付金额不同而产生的需要调整医院医疗收入的差额（不包括医院因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构拒付所产生的差额）。医院因

违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构拒付而不能收回的应收医疗款，应按规定确认为坏账损失，不通过本明细科目核算。

2.“410102 科教收入”科目，核算医院开展科研教学活动实现的收入。

医院应当在“410102 科教收入”科目下设置“41010201 科研收入”、“41010202 教学收入”明细科目。

医院因开展科研教学活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当在“事业收入——科教收入——科研收入”和“事业收入——科教收入——教学收入”科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

（十四）医院应当在新制度规定的“5001 业务活动费用”科目下按照经费性质（财政基本拨款经费、财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算，并对政府指令性任务进行明细核算。此外，医院除遵循新制度规定外，还可根据管理要求，参照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”对业务活动费用进行明细核算，在新制度规定的“商品和服务费用”明细科目下设置“专用材料费”明细科目，并按照“卫生材料费”、“药品费”进行明细核算。

（十五）医院应当在新制度规定的“5101 单位管理费用”科目下按照经费性质（财政基本拨款经费、财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算。医院可根据管理

要求，参照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”进行明细核算，在新制度规定的“商品和服务费用”明细科目下设置“专用材料费”明细科目，并按照“卫生材料费”、“药品费”进行明细核算。

（十六）医院应当在新制度规定的“5901 其他费用”科目下对政府指令性任务进行明细核算。

（十七）医院应当在新制度规定的“6101 事业预算收入”科目下设置如下明细科目：

1.“610101 医疗预算收入”科目，核算医院开展医疗活动取得的现金流入。

医院应当在“610101 医疗预算收入”科目下设置“61010101 门急诊预算收入”、“61010102 住院预算收入”明细科目。

2.“610102 科教预算收入”科目，核算医院开展科研教学活动取得的现金流入。

医院应当在“610102 科教预算收入”科目下设置“61010201 科研项目预算收入”、“61010202 教学项目预算收入”明细科目，并单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

医院执行新制度在新制度相关一级科目下新增明细科目的情况详见附表 1。

二、关于报表及编制说明

医院应当按月度和年度编制财务报表和预算会计报表，

至少按年度编制财务报表附注。

医院除按照新制度编制财务报表和预算会计报表外，还应按照本规定编制医疗活动收入费用明细表(详见附表4)。

（一）关于资产负债表

1.新增项目

医院应当在资产负债表“累计盈余”项目下增加“其中：财政项目盈余”、“医疗盈余”、“科教盈余”、“新旧转换盈余”项目（详见附表2）。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“财政项目盈余”项目，反映医院接受财政项目拨款产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——财政项目盈余”科目的期末余额填列。

（2）“医疗盈余”项目，反映医院开展医疗活动产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——医疗盈余”科目的期末余额填列。

（3）“科教盈余”项目，反映医院开展科研教学活动产生的累计盈余。本项目应当根据“累计盈余——科教盈余”科目的期末余额填列。

（4）“新旧转换盈余”项目，反映医院在新旧制度衔接时形成的转换盈余扣除执行新制度后累计弥补医疗亏损后的金额。本项目应当根据“累计盈余——新旧转换盈余”科目的期末余额填列。

（二）关于净资产变动表

1.调整项目

医院应当将净资产变动表中“其中：从预算收入中提取”行项目调整为“其中：从财务会计相关收入中提取”，将“从预算结余中提取”行项目调整为“从本期盈余中提取”。

2.调整项目的内容和填列方法

（1）“从财务会计相关收入中提取”行，反映医院本年从财务会计相关收入中提取专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从财务会计相关收入中提取专用基金的金额填列。

（2）“从本期盈余中提取”行，反映医院本年根据有关规定从本年度盈余中提取专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”、“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从本期盈余中提取专用基金的金额填列；本行“累计盈余”项目以“-”号填列。

（三）关于收入费用表

1.新增项目

医院应当在收入费用表的“其中：政府性基金收入”项目后增加“其中：财政基本拨款收入”、“财政项目拨款收入”项目；在“（二）事业收入”项目下增加“其中：医疗收入”、“科教收入”项目；在“（一）业务活动费用”项目下增加“其中：

财政基本拨款经费”、“财政项目拨款经费”、“科教经费”、“其他经费”项目；在“（二）单位管理费用”项目下增加“其中：财政基本拨款经费”、“财政项目拨款经费”、“科教经费”、“其他经费”项目；在“三、本期盈余”项目下增加“其中：财政项目盈余”、“医疗盈余”、“科教盈余”项目，详见附表 3。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“（一）财政拨款收入”项目下的“其中：财政基本拨款收入”项目，反映医院本期取得的财政拨款收入中属于财政基本拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款收入——财政基本拨款收入”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款收入”项目，反映医院本期取得的财政拨款收入中属于财政项目拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款收入——财政项目拨款收入”科目的本期发生额填列。

（2）“（二）事业收入”项目下的“其中：医疗收入”项目，反映医院本期开展医疗活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——医疗收入”科目的本期发生额填列。

“科教收入”项目，反映医院本期开展科研教学活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入——科教收入”科目的本期发生额填列。

（3）“（一）业务活动费用”项目下的“其中：财政基本拨款经费”项目，反映医院本期使用财政基本拨款经费发生的各项业务活动费用。本项目应当根据“业务活动费用”科目中

经费性质为财政基本拨款经费部分的本期发生额填列。

“财政项目拨款经费”项目，反映医院本期使用财政项目拨款经费发生的各项业务活动费用。本项目应当根据“业务活动费用”科目中经费性质为财政项目拨款经费部分的本期发生额填列。

“科教经费”项目，反映医院本期使用科教经费开展科研教学活动所发生的各项业务活动费用。本项目应当根据“业务活动费用”科目中经费性质为科教经费部分的本期发生额填列。

“其他经费”项目，反映医院本期使用其他经费开展医疗活动所发生的各项业务活动费用。本项目应当根据“业务活动费用”中经费性质为其他经费部分的本期发生额填列。

（4）“（二）单位管理费用”项目下的“其中：财政基本拨款经费”项目，反映医院本期使用财政基本拨款经费发生的各项单位管理费用。本项目应当根据“单位管理费用”科目中经费性质为财政基本拨款经费部分的本期发生额填列。

“财政项目拨款经费”项目，反映医院本期使用财政项目拨款经费发生的各项单位管理费用。本项目应当根据“单位管理费用”科目中经费性质为财政项目拨款经费部分的本期发生额填列。

“科教经费”项目，反映医院本期使用科教经费（从科教经费中提取的项目管理费或间接费）所发生的各项单位管理

费用。本项目应当根据“单位管理费用”科目中经费性质为科教经费部分的本期发生额填列。

“其他经费”项目，反映医院本期使用其他经费开展医疗活动所发生的各项单位管理费用。本项目应当根据“单位管理费用”科目中经费性质为其他经费部分的本期发生额填列。

（5）“三、本期盈余”项目下的“其中：财政项目盈余”项目，反映医院本期财政项目拨款收入扣除使用财政项目拨款经费发生的费用后的净额。本项目应当根据本表中“财政拨款收入”项目下“财政项目拨款收入”项目金额减去“业务活动费用”项目下“财政项目拨款经费”项目与“单位管理费用”项目下“财政项目拨款经费”项目金额合计数后的金额填列。

“医疗盈余”项目，反映医院本期医疗活动相关收入扣除医疗活动相关费用后的净额。本项目应当根据本表中“财政拨款收入”项目下“财政基本拨款收入”、“事业收入”项目下“医疗收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”项目金额合计数减去“业务活动费用”项目下“财政基本拨款经费”和“其他经费”、“单位管理费用”项目下“财政基本拨款经费”和“其他经费”、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”项目金额合计数后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

“科教盈余”项目，反映医院本期科研教学活动收入扣除科研教学活动费用后的净额。本项目应当根据本表中“事业收入”项目下“科教收入”项目金额减去“业务活动费用”项目下“科教经费”项目与“单位管理费用”项目下“科教经费”项目金额合计数后的金额填列。

（四）关于医疗活动收入费用明细表

1.本表反映医院在某一会计期间内医疗活动相关收入、费用及其所属明细项目的详细情况。

2.本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数。编制年度医疗活动收入费用明细表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度医疗活动收入费用明细表时，应当将本栏改为“上年数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度医疗活动收入费用明细表中“本年累计数”栏内所列数字填列。

如果本年度医疗活动收入费用明细表规定的项目名称和内容同上年度不一致，应当对上年度医疗活动收入费用明细表项目名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后的金额填入本年度医疗活动收入费用明细表的“上年数”栏内。

3.本表各项目的填列方法

（1）医疗活动收入

“医疗活动收入合计”项目，反映医院本期医疗活动收入总额。本项目应当根据本表中“财政基本拨款收入”、“医疗收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”项目金额的合计数填列。

“财政基本拨款收入”项目应根据“财政拨款收入——基本支出”明细科目本期发生额填列。

“医疗收入”项目及其所属明细项目应根据“事业收入——医疗收入”科目及其所属明细科目的本期发生额填列。

“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”项目应根据所对应科目的本期发生额填列。

（2）医疗活动费用

“医疗活动费用合计”项目，反映医院本期医疗活动费用总额。本项目应当根据本表中“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”项目金额的合计数填列。

“业务活动费用”、“单位管理费用”项目及其所属明细项目应根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目及其所属明细科目中经费性质为财政基本拨款经费和其他经费的本期

发生额填列。

“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”项目应根据所对应科目的本期发生额填列。

（五）关于预算收入支出表

1.新增项目

医院应当在预算收入支出表的“其中：政府性基金收入”项目后增加“其中：财政基本拨款预算收入”、“财政项目拨款预算收入”；在“（二）事业预算收入”项目下增加“其中：医疗预算收入”、“科教预算收入”项目；在“（二）事业支出”项目下增加“其中：财政基本拨款支出”、“财政项目拨款支出”、“科教资金支出”、“其他资金支出”项目；在“三、本年预算收支差额”项目下增加“其中：财政项目拨款收支差额”、“医疗收支差额”、“科教收支差额”项目，详见附表 5。

2.新增项目的内容和填列方法

（1）“（一）财政拨款预算收入”项目下的“其中：财政基本拨款预算收入”项目，反映医院本期取得的财政拨款预算收入中属于财政基本支出拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款预算收入——基本支出”科目的本期发生额填列。

“财政项目拨款预算收入”项目，反映医院本期取得的财政拨款收入中属于财政项目支出拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款预算收入——项目支出”科目的本期发生额填列。

（2）“（二）事业预算收入”项目下的“其中：医疗预算收入”项目，反映医院本期开展医疗活动取得的预算收入。本项目应当根据“事业预算收入——医疗预算收入”科目的本期发生额填列。

“科教预算收入”项目，反映医院本期开展科研教学活动取得的预算收入。本项目应当根据“事业预算收入——科教预算收入”科目的本期发生额填列。

（3）“（二）事业支出”项目下的“其中：财政基本拨款支出”项目，反映医院本期使用财政基本拨款发生的事业支出。本项目应当根据“事业支出”科目中资金性质为财政基本拨款部分的本期发生额填列。

“财政项目拨款支出”项目，反映医院本期使用财政项目拨款发生的事业支出。本项目应当根据“事业支出”科目中资金性质为财政项目拨款部分的本期发生额填列。

“科教资金支出”项目，反映医院本期开展科研教学活动所发生的事业支出。本项目应当根据“事业支出”科目中资金性质为科教资金部分的本期发生额填列。

“其他资金支出”项目，反映医院本期开展医疗活动所发生的事业支出。本项目应当根据“事业支出”科目中资金性质为其他资金部分的本期发生额填列。

（4）“三、本年预算收支差额”项目下的“财政项目拨款收支差额”项目，反映医院本期财政项目拨款预算收入扣除财

政项目拨款支出后的差额，应当根据本表中“财政拨款预算收入”项目下“财政项目拨款预算收入”项目金额减去本表中“事业支出”项目下“财政项目拨款支出”项目金额后的金额填列。

“医疗收支差额”项目，反映医院本期医疗活动相关的预算收入扣除相关预算支出后的差额，应当根据本表中“财政拨款预算收入”项目下“财政基本拨款预算收入”项目金额以及本表中“事业预算收入——医疗预算收入”、“上级补助预算收入”、“附属单位上缴预算收入”、“经营预算收入”、“债务预算收入”、“非同级财政拨款预算收入”、“投资预算收益”、“其他预算收入”项目金额合计数减去“事业支出”项目下“财政基本拨款支出”、“事业支出”项目下“其他资金支出”、“经营支出”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“投资支出”、“债务还本支出”、“其他支出”项目金额合计数后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

“科教收支差额”项目，反映医院本期开展科研教学活动相关预算收入扣除相关预算支出后的差额，应当根据本表中“事业预算收入”项目下“科教预算收入”项目金额减去“事业支出”项目下“科教资金支出”项目金额后的金额填列。

（六）关于财务报表附注

医院应当在财务报表附注中披露所承担的政府指令性任务的相关费用信息，披露格式如下：

政府指令性任务	业务活动费用	其他费用	合计

任务 1			
……			
其他			
合计			

三、关于坏账准备的计提范围

医院应当对除应收在院病人医疗款以外的应收账款和其他应收款按规定提取坏账准备。

四、关于运杂费的会计处理

医院为取得库存物品单独发生的运杂费等，能够直接计入业务成本的，计入业务活动费用，借记“业务活动费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；不能直接计入业务成本的，计入单位管理费用，借记“单位管理费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

五、关于自制制剂的会计处理

医院对于按自主定价或备案价核算的自制制剂，在已经制造完成并验收入库时，按照自主定价或备案价，借记“库存物品——药品”科目，按照所发生的实际成本，贷记“加工物品”科目，按照借贷方之间的差额，借记或贷记“库存物品——成本差异”科目。

医院开展业务活动等领用或发出自制制剂，按照自主定价或备案价加上或减去成本差异后的金额，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，按照自主定价或备案价，贷记“库存物品——药品”科目，按照领用或发出自制制剂应负担

的成本差异，借记或贷记“库存物品——成本差异”科目。

六、关于固定资产折旧年限

通常情况下，医院应当按照本规定附表 6 确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

七、关于弥补医疗亏损的账务处理

年末，医院“累计盈余——医疗盈余”科目为借方余额的，医院应当按照有关规定确定的用于弥补医疗亏损的金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“累计盈余——医疗盈余”科目。

八、关于本期盈余结转的账务处理

期末，医院应当将财政拨款收入中的财政项目拨款收入的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入——财政项目拨款收入”科目，贷记“本期盈余——财政项目盈余”科目；将业务活动费用、单位管理费用中经费性质为财政项目拨款经费部分的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——财政项目盈余”科目，贷记“业务活动费用”、“单位管理费用”科目的相关明细科目。

期末，医院应当将财政拨款收入中的财政基本拨款收入、事业收入中的医疗收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入、其他收入的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入——财政基本拨款收入”、“事业收入

——医疗收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“经营收入”、“非同级财政拨款收入”、“投资收益”、“捐赠收入”、“利息收入”、“租金收入”、“其他收入”科目，贷记“本期盈余——医疗盈余”科目；将业务活动费用、单位管理费用中与医疗活动相关且经费性质为财政基本拨款经费和其他经费的部分，以及经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——医疗盈余”科目，贷记“业务活动费用”和“单位管理费用”科目的相关明细科目、“经营费用”、“资产处置费用”、“上缴上级费用”、“对附属单位补助费用”、“所得税费用”、“其他费用”科目。

期末，医院应当将事业收入中的科教收入的本期发生额转入本期盈余，借记“事业收入——科教收入”科目，贷记“本期盈余——科教盈余”科目；将业务活动费用中经费性质为科教经费的部分、单位管理费用中经费性质为科教经费的部分（从科教经费中提取的项目管理费或间接费）的本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余——科教盈余”科目，贷记“业务活动费用”、“单位管理费用”科目的相关明细科目。

年末，完成上述结转后，医院应当将“本期盈余——财政项目盈余”、“本期盈余——医疗盈余”科目中财政基本拨款形成的盈余余额和“本期盈余——科教盈余”科目余额转入累计盈余对应明细科目，借记或贷记“本期盈余——财政项目盈

余”、“本期盈余——医疗盈余”、“本期盈余——科教盈余”科目的相关明细科目，贷记或借记“累计盈余——财政项目盈余”、“累计盈余——医疗盈余”、“累计盈余——科教盈余”科目。“本期盈余——医疗盈余”科目扣除财政基本拨款形成的盈余后为贷方余额的，将“本期盈余——医疗盈余”科目对应贷方余额转入“本年盈余分配”科目，借记“本期盈余——医疗盈余”科目，贷记“本年盈余分配”科目；“本期盈余——医疗盈余”科目扣除财政基本拨款形成的盈余后为借方余额的，将“本期盈余——医疗盈余”科目对应借方余额转入“累计盈余”科目，借记“累计盈余——医疗盈余”科目，贷记“本期盈余——医疗盈余”科目。

九、关于本年盈余分配的账务处理

年末，医院在按照规定提取专用基金后，应当将“本年盈余分配”科目余额转入累计盈余，借记“本年盈余分配——转入累计盈余”科目，贷记“累计盈余——医疗盈余”科目。

十、关于医疗收入的确认

医院应当在提供医疗服务（包括发出药品）并收讫价款或取得收款权利时，按照规定的医疗服务项目收费标准计算确定的金额确认医疗收入。医院给予病人或其他付费方折扣的，按照折扣后的实际金额确认医疗收入。

十一、关于医事服务费和药事服务费的会计处理

执行医事服务费的医院应当通过“事业收入——医疗收

入——门急诊收入——诊察收入”和“事业收入——医疗收入——住院收入——诊察收入”科目核算医事服务收入。医院在实现医事服务收入时，应当借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，属于门急诊收入的，贷记“事业收入——医疗收入——门急诊收入——诊察收入”科目，属于住院收入的，贷记“事业收入——医疗收入——住院收入——诊察收入”科目。

执行药事服务费的医院应当通过“事业收入——医疗收入——门急诊收入——其他门急诊收入”和“事业收入——医疗收入——住院收入——其他住院收入”科目核算药事服务收入。医院在实现药事服务收入时，应当借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，属于门急诊收入的，贷记“事业收入——医疗收入——门急诊收入——其他门急诊收入”科目，属于住院收入的，贷记“事业收入——医疗收入——住院收入——其他住院收入”科目。

十二、关于医院与医疗保险机构结算医疗款的账务处理

医院同医疗保险机构结算医疗款时，应当按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照医院因违规治疗等管理不善原因被医疗保险机构拒付的金额，借记“坏账准备”科目，按照应收医疗保险机构的金额，贷记“应收账款——应收医疗款——应收医保款”科目，按照借贷方之间的差额，借记或贷记“事业收入——医疗收入——结算差额”科目。

医院预收医疗保险机构医保款的，在同医疗保险机构结算医疗款时，还应冲减相关的预收医保款。

十三、关于按合同完成进度确认科教收入

医院以合同完成进度确认科教收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

十四、关于计提和使用项目间接费用或管理费的账务处理

（一）医院按规定从科研项目收入中计提项目间接费用或管理费时，除按新制度规定借记“单位管理费用”科目外，也可根据实际情况借记“业务活动费用”等科目。

（二）医院使用计提的项目间接费用或管理费购买固定资产、无形资产的，在财务会计下，按照固定资产、无形资产的成本金额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照相同的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“累计盈余”科目。在预算会计下，按照相同的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

十五、关于成本报表

医院应当按月度和年度编制成本报表，具体包括医院各

科室直接成本表（见附表 7）、医院临床服务类科室全成本表（见附表 8）和医院临床服务类科室全成本构成分析表（见附表 9）。成本报表主要以科室、诊次和床日为成本核算对象，所反映的成本均不包括财政项目拨款经费、科教经费形成的各项费用。

（一）医院各科室直接成本表

1.本表反映在将医院的单位管理费用（行政后勤类科室成本）和医疗技术、医疗辅助科室成本分摊至临床服务类科室成本前各科室直接成本情况。直接成本是指科室开展医疗服务活动发生的能够直接计入或采用一定方法计算后直接计入科室成本的各种费用。

各科室直接成本需要按成本项目，即人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他费用分别列示。

2.编制说明

（1）医院各科室直接成本表的各栏目应根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目所属明细科目的记录直接或分析填列。

“人员经费”项目应当根据“工资福利费用”和“对个人和家庭的补助费用”明细科目的本期发生额分析填列，“卫生材料费”项目应当根据“商品和服务费用——专用材料费——卫生材料费”明细科目的本期发生额分析填列，“药品费”项目应

当根据“商品和服务费用——专用材料费——药品费”明细科目的本期发生额分析填列，“固定资产折旧费”项目应当根据“固定资产折旧费”明细科目的本期发生额分析填列，“无形资产摊销费”项目应当根据“无形资产摊销费”明细科目的本期发生额分析填列，“提取医疗风险基金”项目应当根据“计提专用基金——医疗风险基金”明细科目的本期发生额分析填列，“其他费用”应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目除以上明细科目外其他明细科目的本期发生额分析填列。

（2）医疗业务成本合计=临床服务类科室成本小计+医疗技术类科室成本小计+医疗辅助类科室成本小计

（3）本月总计=医疗业务成本合计+管理费用

（二）医院临床服务类科室全成本表

1.本表反映医院根据《医院财务制度》规定的原则和程序，将单位管理费用、医疗辅助类科室直接成本、医疗技术类科室直接成本逐步分摊转移到临床服务类科室后，各临床服务类科室的全成本情况。临床服务类科室全成本包括科室直接成本和分摊转移的间接成本。

各临床服务类科室的直接成本、间接成本和全成本应当按照人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他费用等成本项目分别列示。

2.编制说明

医院临床服务类科室全成本表中的“直接成本”栏应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目及其所属明细科目记录直接或分析填列。该栏目金额应当与“医院各科室直接成本表”中对应栏目金额保持一致

本表中“间接成本”栏应当根据《医院财务制度》规定的方法计算填列。

本表中“全成本”栏应当根据本表中“直接成本”栏金额和“间接成本”栏金额合计数填列。

（三）医院临床服务类科室全成本构成分析表

1.本表反映各临床服务类科室的全成本中各项成本所占的比例情况，以及各临床服务类科室的床日成本、诊次成本情况。

诊次和床日成本核算是以诊次、床日为核算对象，将科室成本进一步分摊到门急诊人次、住院床日中，计算出诊次成本、床日成本。

2.编制说明

（1）医院临床服务类科室全成本构成分析表各项目应当依据医院临床服务类科室全成本表的数据计算填列，其中，床日成本、诊次成本应当根据《医院财务制度》计算填列。

（2）医院临床服务类科室全成本构成分析表用于对医院临床服务类科室全成本要素及其结构进行分析与监测。“##”为某一临床服务类科室不同成本项目的构成比，用于分析各

临床服务类科室的成本结构，确定各科室内部成本管理的重点成本项目。

例：人员经费%（##）=（某一临床服务类科室人员经费金额/该科室全成本合计）×100%

人员经费金额合计（**）=各临床服务类科室人员经费之和

人员经费合计%=（各临床服务类科室人员经费之和/各临床服务类科室全成本合计）×100%

十六、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1

医院执行新制度新增明细科目表

科目编码	科目名称	备注
1212	应收账款	
121201	应收账款\应收在院病人医疗款	
121202	应收账款\应收医疗款	
12120201	应收账款\应收医疗款\应收医保款	
1212020101	应收账款\应收医疗款\应收医保款\应收门急诊医保款	
1212020102	应收账款\应收医疗款\应收医保款\应收住院医保款	
12120202	应收账款\应收医疗款\门急诊病人欠费	
12120203	应收账款\应收医疗款\出院病人欠费	
121203	应收账款\其他应收账款	
1219	坏账准备	
121901	坏账准备\应收账款坏账准备	
121902	坏账准备\其他应收款坏账准备	
1302	库存物品	
130201	库存物品\药品	
130202	库存物品\卫生材料	
13020201	库存物品\卫生材料\血库材料	
13020202	库存物品\卫生材料\医用气体	
13020203	库存物品\卫生材料\影像材料	
13020204	库存物品\卫生材料\化验材料	
13020205	库存物品\卫生材料\其他卫生材料	
130203	库存物品\低值易耗品	
130204	库存物品\其他材料	
130205	库存物品\成本差异	
1601	固定资产	按形成固定资产的经费性质（财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算
1602	固定资产累计折旧	
1701	无形资产	按形成无形资产的经费性质（财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算
1702	无形资产累计摊销	
2305	预收账款	按债权人明细核算
230501	预收账款\预收医疗款	
23050101	预收账款\预收医疗款\预收医保款	
23050102	预收账款\预收医疗款\门急诊预收款	
23050103	预收账款\预收医疗款\住院预收款	
230502	预收账款\其他预收账款	
3001	累计盈余	
300101	累计盈余\财政项目盈余	
300102	累计盈余\医疗盈余	

科目编码	科目名称	备注
300103	累计盈余\科教盈余	
300104	累计盈余\新旧转换盈余	
3101	专用基金	
310101	专用基金\职工福利基金	
310102	专用基金\医疗风险基金	
3301	本期盈余	
330101	本期盈余\财政项目盈余	
330102	本期盈余\医疗盈余	
330103	本期盈余\科教盈余	
3302	本年盈余分配	
330201	本年盈余分配\提取职工福利基金	
330202	本年盈余分配\转入累计盈余	
4001	财政拨款收入	按照财政基本支出、项目支出进行明细核算
4101	事业收入	对“非同级财政拨款”进行明细核算
410101	事业收入\医疗收入	
41010101	事业收入\医疗收入\门急诊收入	
4101010101	事业收入\医疗收入\门急诊收入\挂号收入	
4101010102	事业收入\医疗收入\门急诊收入\诊察收入	核算医事服务收入
4101010103	事业收入\医疗收入\门急诊收入\检查收入	
4101010104	事业收入\医疗收入\门急诊收入\化验收入	
4101010105	事业收入\医疗收入\门急诊收入\治疗收入	
4101010106	事业收入\医疗收入\门急诊收入\手术收入	
4101010107	事业收入\医疗收入\门急诊收入\卫生材料收入	
4101010108	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入	
410101010801	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\西药收入	
410101010802	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\中成药收入	
410101010803	事业收入\医疗收入\门急诊收入\药品收入\中药饮片收入	
4101010109	事业收入\医疗收入\门急诊收入\其他门急诊收入	核算药事服务收入
41010102	事业收入\医疗收入\住院收入	
4101010201	事业收入\医疗收入\住院收入\床位收入	
4101010202	事业收入\医疗收入\住院收入\诊察收入	核算医事服务收入
4101010203	事业收入\医疗收入\住院收入\检查收入	
4101010204	事业收入\医疗收入\住院收入\化验收入	
4101010205	事业收入\医疗收入\住院收入\治疗收入	
4101010206	事业收入\医疗收入\住院收入\手术收入	
4101010207	事业收入\医疗收入\住院收入\护理收入	
4101010208	事业收入\医疗收入\住院收入\卫生材料收入	
4101010209	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入	
410101020901	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\西药收入	

科目编码	科目名称	备注
410101020902	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\中成药收入	
410101020903	事业收入\医疗收入\住院收入\药品收入\中药饮片收入	
4101010210	事业收入\医疗收入\住院收入\其他住院收入	核算药事服务收入
41010103	事业收入\医疗收入\结算差额	
410102	事业收入\科教收入	
41010201	事业收入\科教收入\科研收入	
41010202	事业收入\科教收入\教学收入	
5001	业务活动费用	按照经费性质（财政基本拨款经费、财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算，并对“政府指令性任务”进行明细核算
5101	单位管理费用	按照经费性质（财政基本拨款经费、财政项目拨款经费、科教经费、其他经费）进行明细核算
5901	其他费用	对“政府指令性任务”进行明细核算
6101	事业预算收入	对“非同级财政拨款”进行明细核算
610101	事业预算收入\医疗预算收入	
61010101	事业预算收入\医疗预算收入\门急诊预算收入	
61010102	事业预算收入\医疗预算收入\住院预算收入	
610102	事业预算收入\科教预算收入	
61010201	事业预算收入\科教预算收入\科研项目预算收入	
61010202	事业预算收入\科教预算收入\教学项目预算收入	

附表 2

资产负债表

会政财 01 表

编制单位：_____ ____年_月_日 单位：元

资　产	期末余额	年初余额	负债和净资产	期末余额	年初余额
流动资产：			**流动负债：**		
货币资金			短期借款		
短期投资			应交增值税		
财政应返还额度			其他应交税费		
应收票据			应缴财政款		
应收账款净额			应付职工薪酬		
预付账款			应付票据		
应收股利			应付账款		
应收利息			应付政府补贴款		
其他应收款净额			应付利息		
存货			预收账款		
待摊费用			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			预提费用		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			**流动负债合计**		
长期股权投资			**非流动负债：**		
长期债券投资			长期借款		
固定资产原值			长期应付款		
减：固定资产累计折旧			预计负债		
固定资产净值			其他非流动负债		
工程物资			**非流动负债合计**		
在建工程			受托代理负债		
无形资产原值			**负债合计**		
减：无形资产累计摊销					
无形资产净值					
研发支出					
公共基础设施原值					
减：公共基础设施累计折旧（摊销）					
公共基础设施净值			**净资产：**		
政府储备物资			累计盈余		
文物文化资产			其中：财政项目盈余		
保障性住房原值			医疗盈余		
减：保障性住房累计折旧			科教盈余		
保障性住房净值			新旧转换盈余		
长期待摊费用			专用基金		

待处理财产损溢			权益法调整		
其他非流动资产			无偿调拨净资产*		——
非流动资产合计			本期盈余*		——
受托代理资产			**净资产合计**		
资产总计			**负债和净资产总计**		

注：“*”标识项目为月报项目，年报中不需列示。

附表 3

收入费用表

会政财 02 表

编制单位：_____ ___年__月 单位：元

项目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
其中：政府性基金收入		
其中：财政基本拨款收入		
财政项目拨款收入		
（二）事业收入		
其中：医疗收入		
科教收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		
（八）捐赠收入		
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
其中：财政基本拨款经费		
财政项目拨款经费		
科教经费		
其他经费		
（二）单位管理费用		
其中：财政基本拨款经费		
财政项目拨款经费		
科教经费		
其他经费		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		
（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		
（八）其他费用		
三、本期盈余		
其中：财政项目盈余		
医疗盈余		
科教盈余		

附表 4

医疗活动收入费用明细表

会政财 02 表附表 01

编制单位：_____ ____年__月 单位：元

项目	本月数	本年累计数	项目	本月数	本年累计数
医疗活动收入合计			**医疗活动费用合计**		
财政基本拨款收入			业务活动费用		
医疗收入			人员经费		
门急诊收入			其中：工资福利费用		
挂号收入			对个人和家庭的补助费用		
诊察收入			商品和服务费用		
检查收入			固定资产折旧费		
化验收入			无形资产摊销费		
治疗收入			计提专用基金		
手术收入			单位管理费用		
卫生材料收入			人员经费		
药品收入			其中：工资福利费用		
其他门急诊收入			对个人和家庭的补助费用		
住院收入			商品和服务费用		
床位收入			固定资产折旧费		
诊察收入			无形资产摊销费		
检查收入			经营费用		
化验收入			资产处置费用		
治疗收入			上缴上级费用		
手术收入			对附属单位补助费用		
护理收入			所得税费用		
卫生材料收入			其他费用		
药品收入					
其他住院收入					
结算差额					
上级补助收入					
附属单位上缴收入					
经营收入					
非同级财政拨款收入					
投资收益					
捐赠收入					
利息收入					
租金收入					
其他收入					

附表 5

预算收入支出表

会政预 01 表

编制单位：_____ ____年__月 单位：元

项目	本年数	上年数
一、本年预算收入		
（一）财政拨款预算收入		
其中：政府性基金收入		
其中：财政基本拨款预算收入		
财政项目拨款预算收入		
（二）事业预算收入		
其中：医疗预算收入		
科教预算收入		
（三）上级补助预算收入		
（四）附属单位上缴预算收入		
（五）经营预算收入		
（六）债务预算收入		
（七）非同级财政拨款预算收入		
（八）投资预算收益		
（九）其他预算收入		
其中：利息预算收入		
捐赠预算收入		
租金预算收入		
二、本年预算支出		
（一）行政支出		
（二）事业支出		
其中：财政基本拨款支出		
财政项目拨款支出		
科教资金支出		
其他资金支出		
（三）经营支出		
（四）上缴上级支出		
（五）对附属单位补助支出		
（六）投资支出		
（七）债务还本支出		
（八）其他支出		
其中：利息支出		
捐赠支出		
三、本年预算收支差额		
其中：财政项目拨款收支差额		
医疗收支差额		
科教收支差额		

附表 6

医院固定资产折旧年限表

固定资产类别	折旧年限（年）	固定资产类别	折旧年限（年）
一、房屋及构筑物		医用电子仪器	5
业务及管理用房		医用超声仪器	6
钢结构	50	医用高频仪器设备	5
钢筋混凝土结构	50	物理治疗及体疗设备	5
砖混结构	30	高压氧舱	6
砖木结构	30	中医仪器设备	5
简易房	8	医用磁共振设备	6
房屋附属设施	8	医用 X 线设备	6
构筑物	8	高能射线设备	8
二、通用设备		医用核素设备	6
计算机设备	6	临床检验分析仪器	5
通信设备	5	体外循环设备	5
办公设备	6	手术急救设备	5
车辆	10	口腔设备	6
图书档案设备	5	病房护理设备	5
机械设备	10	消毒设备	6
电气设备	5	其他	5
雷达、无线电和卫星导航设备	10	光学仪器及窥镜	6
广播、电视、电影设备	5	激光仪器设备	5
仪器仪表	5	**四、家具、用具及装具**	
电子和通信测量设备	5	家具	15
计量标准器具及量具、衡器	5	用具、装具	5
三、专用设备			

附表 7

医院各科室直接成本表

成本医 01 表

编制单位：_____　　_____年_____月　　单位：元

科室名称 \ 成本项目	人员经费 (1)	卫生材料费(2)	药品费 (3)	固定资产折旧费 (4)	无形资产摊销费 (5)	提取医疗风险基金 (6)	其他费用 (7)	合计 (8)=(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)+(7)
临床服务类科室 1 临床服务类科室 2 … 小计								
医疗技术类科室 1 医疗技术类科室 2 … 小计								
医疗辅助类科室 1 医疗辅助类科室 2 … 小计								
医疗业务成本合计								
管理费用								
本月总计								

附表 8

医院临床服务类科室全成本表

成本医 02 表

编制单位：_____ _____年_____月 单位：元

成本项目 / 科室名称	人员经费 (1)			卫生材料费 (2)			药品费 （3）			固定资产折旧费 （4）			无形资产摊销费 (5)			提取医疗风险基金 (6)			其他费用 (7)			合计 (8)=(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)+(7)		
	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本	直接成本	间接成本	全成本
临床服务类科室 1 临床服务类科室 2 …																								
科室全成本合计																								

附表 9

医院临床服务类科室全成本构成分析表

成本医 03 表

编制单位：_____　　_____年_____月　　单位：元

科室名称 / 成本项目	内科		…		各临床服务类科室合计	
	金额	%			金额	%
人员经费 卫生材料费 药品费 固定资产折旧 无形资产摊销 提取医疗风险基金 其他费用		(##)			(**)	
科室全成本合计		(100%)				(100%)
科室收入						
收入——成本						
床日成本						
诊次成本						

关于医院执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。原执行《医院会计制度》（财会〔2010〕27号，以下简称原制度）的公立医院（以下简称医院），自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对医院执行新制度及《关于医院执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，医院应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）医院应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求,编制原账的部分科目余额明细表(参见附表1、附表2)。

2.按照新制度及补充规定设立2019年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（医院新旧会计制度转账、登记新账科目对照表参见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度及补充规定编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。医院应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1.资产类

（1）“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“坏账准备”、“待摊费用”、“固定资产”、“无形资产”、“长期待摊费用”、“待处理财产损溢”科目

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、

“财政应返还额度”、“短期投资”、“坏账准备”、“待摊费用”、“固定资产”、“无形资产”、“长期待摊费用”、“待处理财产损溢”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”、“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账的“库存现金”、“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目。

（2）“应收在院病人医疗款”和“应收医疗款”科目

新制度及补充规定设置了“应收账款”科目，并在该科目下设置了“应收在院病人医疗款”、“应收医疗款”和“其他应收账款”明细科目。“应收在院病人医疗款”和“应收医疗款”明细科目的核算内容与原账的“应收在院病人医疗款”和“应收医疗款”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“应收在院病人医疗款”和“应收医疗款”科目余额转入新账的“应收账款”科目下“应收在院病人医疗款”和“应收医疗款”明细科目。

（3）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目。转账时，医院应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，将原账“其他应收款”科目中核算的应收长期股权投资的股利，转入新账的“应收股利”科目；将原账“其他应收款”科目中核算的应收长期债权投资的利息，转入新账的“应收利息”科目；将原账“其他应收款”

科目中核算出租资产等应收取的款项，转入新账的“应收账款”科目；将原账“其他应收款”科目中核算的已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”科目；将剩余余额，转入新账的“其他应收款”科目。

（4）“预付账款”科目

新制度设置了“在途物品”和“预付账款”科目，原制度设置了“预付账款”科目。转账时，医院应当将原账“预付账款”科目中核算的已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的金额，转入新账的“在途物品”科目，将剩余余额，转入新账的“预付账款”科目。

（5）“库存物资”科目

新制度设置了“库存物品”科目，原制度设置了“库存物资”科目。转账时，医院应当将原账“库存物资”科目余额中属于医院受托存储保管的物资和受托转赠的物资金额，转入新账的“受托代理资产”科目；将原账“库存物资”科目余额中属于为在建工程购买和使用的材料物资金额，转入新账“工程物资”科目；将剩余余额，按照医院库存物品的类别（如药品、卫生材料等），分别转入新账的“库存物品”科目的有关明细科目。

（6）“在加工物资”科目

新制度设置了“加工物品”科目，其核算内容与原账的“在加工物资”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“在加工物资”科目余额转入新账的“加工物品”科目。

（7）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，医院应当将原账的“长期投资”科目中核算的股权投资金额，转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目中核算的债券投资金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

（8）“累计折旧”科目

新制度设置了“固定资产累计折旧”科目，该科目的核算内容与原账的“累计折旧”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“累计折旧”科目余额转入新账的“固定资产累计折旧”科目。

（9）“累计摊销”科目

新制度设置了“无形资产累计摊销”科目，该科目的核算内容与原账的“累计摊销”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“累计摊销”科目余额转入新账的“无形资产累计摊销”科目。

（10）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”科目，该科目的核算内容与原账的“在建工程”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同），转入新账的“在建工程”科目。

医院在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账“在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（11）“固定资产清理”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账的“固定资产清理”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“固定资产清理”科目余额，转入新账的“待处理财产损溢”科目。

（12）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付票据”、“长期应付款”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付票据”、“长期应付款”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应付账款”科目

新制度设置了“应付账款”科目，其核算内容与原制度中“应付账款”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“应付账款”科目余额，转入新账的“应付账款”科目。其中，医院在原账的“应付账款”科目中核算了无力支付银行

承兑汇票而转入“应付账款”科目的余额的，应当将原账的“应付账款”科目余额中属于因无力支付银行承兑汇票而转入应付账款科目的余额，转入新账的“短期借款”科目。

（3）“应缴款项”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴款项”科目。转账时，医院应当将原账的“应缴款项”科目余额中属于应缴财政款项的金额转入新账的“应缴财政款”科目，将原账的“应缴款项”科目余额减去属于应缴财政款项金额后的差额转入新账的“其他应付款”科目。

（4）“预收医疗款”科目

新制度设置了“预收账款”科目，其核算内容与原账的“预收医疗款”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“预收医疗款”科目余额转入新账的“预收账款”科目。

（5）“应付职工薪酬”、“应付社会保障费”科目

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，原制度设置了“应付职工薪酬”、“应付社会保障费”科目。转账时，医院应当将原账的“应付职工薪酬”、“应付社会保障费”科目余额，转入新账的“应付职工薪酬”科目。

（6）“应付福利费”科目

新制度未设置“应付福利费”科目。转账时，医院应当将原账的“应付福利费”科目余额转入新账的“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

（7）“应交税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应交税费”科目。转账时，医院应当将原账的“应交税费——应交增值税”科目余额转入新账的“应交增值税”科目，将原账的“应交税费”科目余额减去属于应交增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（8）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账的“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，医院在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

（9）“预提费用”科目

新制度设置了“预提费用”科目，该科目的核算内容与原账的“预提费用”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“预提费用”科目余额转入新账的“预提费用”科目。原账“预提费用”科目中核算了属于预提短期借款应付未付利息的，转账时，医院应当将预提短期借款应付未付利息的金额转入新账的“应付利息”科目。

（10）“长期借款”科目

新制度设置了“长期借款”科目，该科目的核算内容与原账的“长期借款”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“长期借款”科目余额转入新账的“长期借款”科目。其中，医院在原账的“长期借款”科目中核算了分期付息、到期还本的长期借款应付利息的，应当将原账的“长期借款”科目余额中属于分期付息、到期还本的长期借款应付利息金额转入新账的“应付利息”科目。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目。该科目的核算内容包含了原账的“事业基金”科目的核算内容。转账时，医院应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

（2）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账的“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，医院应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（3）“待冲基金”科目

依据新制度，无需对原制度中“待冲基金”科目对应内容进行核算。转账时，医院应当将原账的“待冲基金——待冲财政基金”科目余额转入新账的“累计盈余——财政项目盈余”科目，将原账的“待冲基金——待冲科教项目基金”科目余额

转入新账的“累计盈余——科教盈余”科目。

（4）“财政补助结转（余）”、“科教项目结转（余）”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转（余）”和“科教项目结转（余）”科目余额内容。转账时，医院应当将原账的“财政补助结转（余）”科目中项目支出结转和项目支出结余部分的余额转入新账的“累计盈余——财政项目盈余”科目，将原账的“财政补助结转（余）”科目中基本支出结转部分的余额转入新账的“累计盈余——医疗盈余”科目；将原账的“科教项目结转（余）”科目余额转入新账的“累计盈余——科教盈余”科目。

（5）“结余分配”科目

新制度设置了“本年盈余分配”科目，该科目的核算内容与原账的“结余分配”科目的核算内容基本相同。新制度规定“本年盈余分配”科目余额年末应当转入“累计盈余”科目。原账“结余分配”科目有借方余额的，转账时，医院应当将原账的“结余分配”科目借方余额转入新账的“累计盈余——新旧转换盈余”科目借方。

（6）“本期结余”科目

由于原账的“本期结余”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

4.收入类、费用类

由于原账中收入类、费用类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

医院存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

医院在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1.受托代理资产

医院在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产入账成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

2.盘盈资产

医院在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

3.预计负债

医院在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

医院存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

医院对新账的财务会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三）对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.调整坏账准备

新制度要求对医院收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，医院应当按照2018年12月31日无需上缴财政的“应收账款”科目扣除应收在院病人医疗款后的余额，以及“其他应收款”科目余额，计算应计提的坏账准备金额，对比原账“坏账准备”科目余额进行调整。补提坏账准备时，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“坏账准备”科目；冲回多提坏账准备时，借记“坏账准备”科目，贷记“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，

在新旧制度转换时，医院应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位 2018 年 12 月 31 日财务报表的所有者权益账面余额，以及医院持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目。

3.补提折旧

医院应当对截至 2018 年 12 月 31 日前购置的未计提完折旧的固定资产，在新旧制度转换时，按照补充规定提供的折旧年限计算补提一个月折旧，按照由财政项目拨款经费形成的固定资产应补提的金额，借记“累计盈余——财政项目盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目相关明细科目；按照由科教经费形成的固定资产应补提的金额，借记“累计盈余——科教盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目相关明细科目；按照其他固定资产应补提的金额，借记“累计盈余——新旧转换盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目相关明细科目。

医院对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，医院应当对原账的“财政补助结转（余）”科目余额中结转资金的金额进行逐项分析，加上各项结转转入的支出中已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如预付账款等）的金额，按照增减后的金额登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方，按照原账的“财政补助结转（余）”科目余额中结余资金的金额登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

医院应当按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账“资金结存——财政应返还额度”科目的借方；按照新账“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数，减去新账“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，医院应当对原账的“科教项目结转（余）”科目余额进行逐项分析，加上各项结转（余）转入的支出中已经计入支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付账款）的金额，减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入支出（如预付账款等）的金额，按照增减

后的金额登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账“资金结存——货币资金”科目的借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，医院应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，医院应当在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整（如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款），按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（五）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，医院无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（六）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，医院无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

医院应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

医院存在 2018 年 12 月 31 日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

医院对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表的新旧衔接

（一）编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表

医院应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度及补充规定编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019 年度财务报表和预算会计报表的编制

医院应当按照新制度及补充规定编制2019年财务报表和

预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、医疗活动收入费用明细表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

医院应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的医院，应当首先参照《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2013〕2号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019年1月1日前执行新制度及补充规定的医院，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1

医院原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
预付账款	在途物品		
	其他		
其他应收款	应收股利		
	应收利息		
	应收账款		
	在途物品		已经付款，尚未收到物资
	其他		
库存物资	受托代理资产		
	工程物资		
	其他		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
应交税费	应交增值税		
	其他应交税费		
应缴款项	应缴财政款		
	其他		
其他应付款	受托代理负债		
	其他		
预提费用	短期借款应付利息		
	其他		
长期借款	分期付息、到期还本的长期借款应付利息		
	其他		
待冲基金	对应财政项目拨款经费形成的资产的待冲基金		
	对应科教经费形成的资产的待冲基金		
财政补助结转（余）	项目支出结转和项目支出结余		
	基本支出结转		

附表 2

医院原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
预付账款	财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
库存物资	购入库存物资		
	非购入库存物资		如接受捐赠、无偿调入物资等
在加工物资	加工过程中支付资金		
	其中：财政补助资金支付		
	非财政补助专项资金支付		
	非财政补助非专项资金支付		
	加工过程中未支付资金		
长期投资	长期股权投资		
	其中：现金资产取得		
	非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
	其中：投资成本		
	其他		
应付票据、应付账款	发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
长期借款	借款本金		
	其他		
待冲基金	对应非流动资产的待冲基金		
	对应流动资产的待冲基金		
专用基金	从非财政补助结余分配中提取		
	其他		

附表 3

医院新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度科目		原制度科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金	1004	其他货币资金
4	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
5	1101	短期投资	1101	短期投资
6	1212	应收账款	1211	应收在院病人医疗款
			1212	应收医疗款
7	1218	其他应收款	1215	其他应收款
8	1215	应收股利		
9	1216	应收利息		
10	1212	应收账款		
11	1301	在途物品		
12	1219	坏账准备	1221	坏账准备
13	1214	预付账款	1231	预付账款
14	1301	在途物品		
15	1302	库存物品	1301	库存物资

16	1611	工程物资		
17	1891	受托代理资产		
18	1303	加工物品	1302	在加工物资
19	1401	待摊费用	1401	待摊费用
20	1501	长期股权投资	1501	长期投资
21	1502	长期债券投资		
22	1601	固定资产	1601	固定资产
23	1602	固定资产累计折旧	1602	累计折旧
24	1611	工程物资	1611	在建工程
25	1613	在建工程		
26	1902	待处理财产损溢	1621	固定资产清理
27	1701	无形资产	1701	无形资产
28	1702	无形资产累计摊销	1702	累计摊销
29	1901	长期待摊费用	1801	长期待摊费用
30	1902	待处理财产损溢	1901	待处理财产损溢
二、负债类				
31	2001	短期借款	2001	短期借款
32	2103	应缴财政款	2101	应缴款项
33	2307	其他应付款		
34	2301	应付票据	2201	应付票据
35	2302	应付账款	2202	应付账款

36	2001	短期借款		
37	2305	预收账款	2203	预收医疗款
38	2201	应付职工薪酬	2204	应付职工薪酬
39	3001	累计盈余	2205	应付福利费
40	2201	应付职工薪酬	2206	应付社会保障费
41	2101	应交增值税	2207	应交税费
42	2102	其他应交税费		
43	2307	其他应付款	2209	其他应付款
44	2901	受托代理负债		
45	2401	预提费用	2301	预提费用
46	2304	应付利息		
47	2501	长期借款	2401	长期借款
48	2304	应付利息		
49	2502	长期应付款	2402	长期应付款
三、净资产类				
50	3001	累计盈余	3001	事业基金
			3201	待冲基金
			3301	财政补助结转（余）
			3302	科教项目结转（余）
51	3101	专用基金	3101	专用基金
52	3001	累计盈余（借方）	3501	结余分配（借方）

四、预算结余类				
53	8101	财政拨款结转	3301	财政补助结转（余）
54	8102	财政拨款结余		
55	8201	非财政拨款结转	3302	科教项目结转（余）
56	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
57	8301	专用结余	3101	专用基金
58	8001	资金结存（借方）	3301	财政补助结转（余）
			3302	科教项目结转（余）
			3001	事业基金
			3101	专用基金

关于中小学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定

根据《政府会计准则——基本准则》，结合行业实际情况，现就中小学校[1]执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）做出如下补充规定:

一、关于“事业支出”科目的明细核算要求

中小学校对“事业支出”科目的明细核算除了遵循新制度规定外，还应当参照本规定附表1。

二、关于报表及编制说明

（一）新增项目及填列方法

中小学校应当在收入费用表的“（十一）其他收入”项目下增加“其中：食堂净收入”项目；应当在预算收入支出表的“（九）其他预算收入”项目下“其中：”后所列项目中增加“食堂净预算收入”项目。

“其中：食堂净收入” 和“食堂净预算收入”两个项目的内容及填列方法详见本规定“三、关于中小学校食堂业务的会计处理”。

（二）关于报表附注

[1]本规定所指的中小学校包括各级人民政府和接受国家经常性资助的社会力量举办的普通中小学校、中等职业学校、特殊教育学校、工读教育学校、成人中学和成人初等学校。各级人民政府和接受国家经常性资助的社会力量举办的幼儿园依照本规定执行。

中小学校应当在财务报表附注中按照本规定附表 1 的格式披露事业支出的基本情况。

三、关于中小学校食堂业务的会计处理

中小学校食堂实行独立核算或对食堂收支等主要业务实行独立核算的，年末应当将食堂的报表信息并入学校相关报表的相应项目，并抵销中小学校与食堂的内部业务或事项对中小学校报表的影响。

但是，中小学校在编制收入费用表时，应当将食堂本年收入和费用相抵后的净额并入本表“其他收入”项目金额，并单独填列于该项目下的“食堂净收入”项目。如果食堂收入和费用相抵后的净额合计数为负数，则以“-”号填列。中小学校在编制预算收入支出表时，应当将食堂本年预算收支相抵后的净额并入本表“其他预算收入”项目金额，并单独填列于该项目下的“食堂净预算收入”项目。如果食堂预算收入和支出相抵后的净额合计数为负数，则以“-”号填列。

中小学校应当在年度财务报表附注中提供将食堂财务会计信息纳入学校财务报表情况的说明，包括内部业务或事项抵销处理的情况，食堂本年收入、费用情况。

四、固定资产折旧年限

通常情况下，中小学校应当按照附表 2 规定确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

五、生效日期

本规定自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附表 1:

中小学校事业支出明细表

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
一、工资福利支出													
基本工资													
津贴补贴													
奖金													
伙食补助费													
绩效工资													
基本养老保险缴费													
职业年金缴费													
基本医疗保险缴费													
其他社会保障缴费													
住房公积金													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
医疗费													
外聘教职工工资													
外聘教职工社会保障缴费													
其他工资福利支出													
二、商品和服务支出													
办公费													
印刷费													
咨询费													
手续费													
水费													
电费													
邮电费													
取暖费													
学校安保费													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
校园保洁费													
校园绿化费													
其他物业管理费													
市内差旅费													
国内差旅费													
教师出国(境)培训费													
其他教职工出国(境)培训费													
教职工出国(境)考察费													
仪器设备维修(护)费													
信息系统维修(护)费													
房屋建筑物维修(护)费													
其他维修(护)费													
租赁费													
会议费													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
教师培训费													
其他培训费													
公务接待费													
实验耗材费													
体育耗材费													
其他材料费													
劳务费													
委托业务费													
工会经费													
福利费													
校车运行维护费													
公务用车运行维护费													
其他交通费													
学生活动费													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
学生出国(境)活动费													
教师工会和党团活动													
学校财产和责任保险费用													
税费和附加费													
财务及审计费													
诉讼费													
其他商品和服务支出													
三、对个人和家庭补助支出													
离休费													
退休费													
退职费													
抚恤金													
生活补助													
医疗费补助													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
其中：(1)学生医疗费													
(2)教职工医疗费													
助学金													
其中：(1)助学金													
(2)奖学金													
(3)书本费													
(4)伙食补贴													
(5)学生校外践习津贴													
奖励金													
其他对个人和家庭补助支出													
四、资本性支出													
房屋建筑物购建													
办公设备购置													
专用设备购置													

项目	事业支出（按照经费来源划分）												
	合计	同级财政拨款			事业收入			非同级财政拨款			其他资金		
		小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出	小计	基本支出	项目支出
仪器设备大型修缮													
房屋建筑物大型修缮													
信息网络及软件购置更新													
文物和陈列品购置													
图书购置													
无形资产购置													
其他资本性支出													
合计													

附表 2：

中小学校固定资产折旧年限表

固定资产类别	折旧年限	备注
一、房屋及构筑物		
1.房屋		
钢结构	50 年	
钢筋混凝土结构	50 年	
砖混结构	30 年	
砖木结构	30 年	
2.简易房	8 年	
3.房屋附属设施	8 年	围墙、停车设施等
4.构筑物	8 年	池、罐、槽、塔等
二、通用设备		
1.计算机设备	6 年	计算机、网络设备、安全设备、终端设备、存储设备等
2.办公设备	6 年	电话机、传真机、复印机、投影仪、多功能一体机、录音设备、电子白板、LED 显示屏、触控一体机等
3.车辆	8 年	校车、乘用车、载货汽车、专用车辆等
4.图书档案设备	5 年	
5.机械设备	10 年	电梯、制冷空调、锅炉等

6.电气设备	5年	电机、变压器、电源设备、生活用电器等
7.通信设备	5年	
8.广播、电视、电影设备	5年	
9.仪器仪表	5年	
10.电子和通信测量设备、	5年	
11.计量标准器具及量具、衡器	5年	
三、专用设备		
1.专用仪器仪表	5年	教学专用仪器等
2.文艺设备	5年	乐器、舞台设备、影剧院设备等
3.体育设备	5年	田赛设备、径赛设备、球类设备、体育运动辅助设备等
4.娱乐设备	5年	
5.公安专用设备	3年	
6.其他专用设备	10年	
四、家具、用具及装具		
1.家具	15年	
其中:学生用家具(教学用)	5年	
2.用具和装具	5年	

关于中小学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定

我部于2017年10月24日印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称新制度）。目前执行《中小学校会计制度》（财会〔2013〕27号，以下简称原制度）的中小学校[1]，自2019年1月1日起执行新制度，不再执行原制度。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对中小学校执行新制度及《关于中小学校执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定》（以下简称补充规定）的有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2019年1月1日起，中小学校应当严格按照新制度及补充规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。

（二）中小学校应当按照本规定做好新旧制度衔接的相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，并按照本规定要求，编制原账的部分科目余额明细表（参见附表1、

[1]本规定所指的中小学校包括各级人民政府和接受国家经常性资助的社会力量举办的普通中小学校、中等职业学校、特殊教育学校、工读教育学校、成人中学和成人初等学校。各级人民政府和接受国家经常性资助的社会力量举办的幼儿园依照本规定执行。

附表 2）。

2. 按照新制度及补充规定设立 2019 年 1 月 1 日的新账。

3. 按照本规定要求，登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目（中小学校新旧会计制度转账、登记新账科目对照表见附表 3），将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4. 按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制 2019 年 1 月 1 日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5. 根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制 2019 年 1 月 1 日资产负债表。

（三）及时调整会计信息系统。中小学校应当按照新制度及补充规定要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据正确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、财务会计科目的新旧衔接

（一）将 2018 年 12 月 31 日原账会计科目余额转入新账财务会计科目

1. 资产类

（1）“库存现金”、“财政应返还额度”、“短期投资”、“固定资产”、“无形资产”科目

新制度设置了“库存现金”、“财政应返还额度”、“短

期投资”、“固定资产”、“无形资产”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。其中，还应当将原账的“库存现金”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账的“库存现金”科目下“受托代理资产”明细科目。

（2）“银行存款”科目

新制度设置了“银行存款”和“其他货币资金”科目，原制度设置了“银行存款”科目。转账时，中小学校应当将原账“银行存款”科目中核算的属于新制度规定的其他货币资金的金额，转入新账“其他货币资金”科目；将原账“银行存款”科目余额减去其中属于其他货币资金余额后的差额，转入新账的“银行存款”科目。其中，还应当将原账的“银行存款”科目余额中属于新制度规定受托代理资产的金额，转入新账“银行存款”科目下的“受托代理资产”明细科目。

（3）“应收账款”科目

新制度设置了“应收票据”、“应收账款”、“预付账款”科目，这三个科目的核算内容与原账的“应收账款”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“应收账款”科目余额中属于新制度规定的应收票据的金额转入新账的“应收票据”科目；将原账的“应收账款”科目余额中属于新制度规定的应收账款的金额转入新账的“应收账款”科目；将原账

的“应收账款”科目余额中属于新制度规定的预付账款的金额转入新账的“预付账款”科目。

（4）“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应收款”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

新制度设置了“在途物品”科目，中小学校在原账“其他应收款”科目中核算了已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的款项，应当将原账的“其他应收款”科目余额中已经付款或开出商业汇票、尚未收到物资的款项金额，转入新账的“在途物品”科目。

（5）“存货”科目

新制度设置了“库存物品”和“加工物品”科目，原制度设置了“存货”科目。转账时，中小学校应当将原账的“存货”科目余额中属于在加工存货的金额，转入新账的“加工物品”科目；将原账的“存货”科目余额减去属于在加工存货的金额后的差额，转入新账的“库存物品”科目。

中小学校在原账的“存货”科目中核算了属于新制度规定的受托代理物资的，应当将原账的“存货”科目余额中属于受托代理物资的金额，转入新账的“受托代理资产”科目。

（6）“长期投资”科目

新制度设置了“长期股权投资”和“长期债券投资”科目，原制度设置了“长期投资”科目。转账时，中小学校应当将原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的金额，转入新账的“长期股权投资”科目及其明细科目；将原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的金额，转入新账的“长期债券投资”科目及其明细科目。

（7）“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”和“预付账款——预付备料款、预付工程款”科目，原制度设置了“在建工程”科目。转账时，中小学校应当将原账的“在建工程”科目余额（基建“并账”后的金额，下同）中属于预付备料款、预付工程款的金额，转入新账的“预付账款”科目相关明细科目；将原账的“在建工程”科目余额减去预付备料款、预付工程款金额后的差额，转入新账的“在建工程”科目。

中小学校在原账“在建工程”科目中核算了按照新制度规定应当记入“工程物资”科目内容的，应当将原账 “在建工程”科目余额中属于工程物资的金额，转入新账的“工程物资”科目。

（8）“待处置资产损溢”科目

新制度设置了“待处理财产损溢”科目，该科目的核算内容与原账“待处置资产损溢”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“待处置资产损溢”科目余额，转

入新账的“待处理财产损溢”科目。

（9）“零余额账户用款额度”科目

由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

2.负债类

（1）“短期借款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”、“长期应付款”科目

新制度设置了“短期借款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”、“长期应付款”科目，这些科目的核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（2）“应缴税费”科目

新制度设置了“应交增值税”和“其他应交税费”科目，原制度设置了“应缴税费”科目。转账时，中小学校应当将原账的“应缴税费——应缴增值税”科目余额，转入新账“应交增值税”科目中的相关明细科目；将原账的“应缴税费”科目余额减去属于应缴增值税余额后的差额，转入新账的“其他应交税费”科目。

（3）“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目

新制度设置了“应缴财政款”科目，原制度设置了“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目。转账时，中小学校应当将原账的“应缴国库款”、“应缴财政专户款”科目余额，转

入新账的“应缴财政款”科目。

（4）“应付账款”科目

新制度设置了“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”科目，这三个科目的核算内容与原账的“应付账款”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“应付账款”科目余额中属于应付票据的金额转入新账的“应付票据”科目；将原账的“应付账款”科目余额中属于应付账款的金额转入新账的“应付账款”科目；将原账的“应付账款”科目余额中属于预收账款的金额转入新账的“预收账款”科目。

（5）“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容与原账“其他应付款”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。其中，中小学校在原账的“其他应付款”科目中核算了属于新制度规定的受托代理负债的，应当将原账的“其他应付款”科目余额中属于受托代理负债的余额，转入新账的“受托代理负债”科目。

（6）“代管款项”科目

新制度设置了“受托代理负债”科目，原账的“代管款项”科目的核算内容包括了受托代理负债的内容。转账时，中小学校应当对原账中“代管款项”科目余额进行分析，将其中属于新制度规定受托代理负债的余额转入新账的“受托代理负债”

科目；将不属于受托代理负债的余额，根据偿还期限分别转入新账中“其他应付款”和“长期应付款”科目。

3.净资产类

（1）“事业基金”科目

新制度设置了“累计盈余”科目。该科目的余额包含了原账的“事业基金”科目的核算内容。转账时，中小学校应当将原账的“事业基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（2）“非流动资产基金”科目

依据新制度，无需进行原制度中“非流动资产基金”科目对应内容的核算。转账时，中小学校应当将原账的“非流动资产基金”科目余额转入新账的“累计盈余”科目。

（3）“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容与原账的“专用基金”科目的核算内容基本相同。转账时，中小学校应当将原账的“专用基金”科目余额转入新账的“专用基金”科目。

（4）“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目

新制度设置了“累计盈余”科目，该科目的余额包含了原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目的余额内容。转账时，中小学校应当将原账的“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目余

额，转入新账的“累计盈余”科目。

（5）“经营结余”科目

新制度设置了“本期盈余”科目，该科目的核算内容包含了原账“经营结余”科目的核算内容。新制度规定“本期盈余”科目余额最终转入“累计盈余”科目，如果原账的“经营结余”科目有借方余额，转账时，中小学校应当将原账的“经营结余”科目借方余额，转入新账的“累计盈余”科目借方。

（6）“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目

由于原账的“事业结余”、“非财政补助结余分配”科目年末无余额，这两个科目无需进行转账处理。

4.收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2019 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置收入类、费用类科目并进行账务处理。

中小学校存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

中小学校在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账的工作分录，作为转账的工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

（二）将原未入账事项登记新账财务会计科目

1. 应收股利

中小学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应收股利按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的应收股利金额，借记“应收股利”科目，贷记“累计盈余”科目。

2.受托代理资产

中小学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的受托代理资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的受托代理资产金额，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

3.盘盈资产

中小学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的盘盈资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的盘盈资产及其成本，分别借记有关资产科目，按照盘盈资产成本的合计金额，贷记“累计盈余”科目。

4.应付质量保证金

中小学校在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付质量保证金按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定未入账的应付质量保证金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“其他应付款”科目[扣留期在1年以内（含1年）]、“长期应付款”科目[扣留期超过1年]。

5.预计负债

中小学校在新旧制度转换时,应当将2018年12月31日按照新制度规定确认的预计负债记入新账。登记新账时，按照确定的预计负债金额，借记“累计盈余”科目，贷记“预计负债”科目。

中小学校存在2018年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

中小学校对新账的财务会计科目补记未入账事项时,应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

（三)对新账的相关财务会计科目余额按照新制度规定的会计核算基础进行调整

1.计提坏账准备

新制度要求对中小学校收回后无需上缴财政的应收账款和其他应收款提取坏账准备。在新旧制度转换时，中小学校应当按照2018年12月31日无需上缴财政的应收账款和其他应收款的余额计算应计提的坏账准备金额，借记“累计盈余”科目，贷记“坏账准备”科目。

2.按照权益法调整长期股权投资账面余额

对按照新制度规定应当采用权益法核算的长期股权投资，在新旧制度转换时，中小学校应当在“长期股权投资”科目下设置“新旧制度转换调整”明细科目，依据被投资单位2018年12月31日财务报表的所有者权益账面余额，以及中小学校持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单

位所有者权益的份额，调整长期股权投资的账面余额，借记或贷记“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

3.确认长期债券投资期末应收利息

中小学校应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长期债券投资应收利息，按照长期债券投资的应收利息金额，借记“长期债券投资”科目[到期一次还本付息]或“应收利息”科目[分期付息、到期还本]，贷记“累计盈余”科目。

4.补提折旧

中小学校在原账中尚未计提固定资产折旧的，应当全面核查截至2018年12月31日的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对尚未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“累计盈余”科目，贷记“固定资产累计折旧”科目。

5.补提摊销

中小学校在原账中尚未计提无形资产摊销的，应当全面核查截至2018年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2019年1月1日对前期尚未计提摊销的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“累计盈余”科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

6.确认长期借款期末应付利息

中小学校应当按照新制度规定于2019年1月1日补记长

期借款的应付利息金额，对其中资本化的部分，借记“在建工程”科目，对其中费用化的部分，借记“累计盈余”科目，按照全部长期借款应付利息金额，贷记“长期借款”科目［到期一次还本付息］或“应付利息”科目［分期付息、到期还本］。

中小学校对新账的财务会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

三、预算会计科目的新旧衔接

（一）“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，中小学校应当对原账的“财政补助结转”科目及对应科目余额进行逐项分析，加上已经计入支出尚未支付财政资金（如发生时列支的应付账款、应缴税费、应付职工薪酬等）的金额，减去已经支付财政资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款、其他应收款等）的金额，按照增减后的金额，登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；按照原账“财政补助结余”科目余额，登记新账的“财政拨款结余”科目及其明细科目贷方。

按照原账“财政应返还额度”科目余额登记新账“资金结存——财政应返还额度”科目借方。按照新账的“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目贷方余额合计数减去新账的“资金结存——财政应返还额度”科目借方余额后的差额，登记新

账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（二）“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结转”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，中小学校应当对原账的“非财政补助结转”科目及对应科目余额进行逐项分析，在原账的“非财政补助结转”科目余额基础上，加上已经计入支出尚未支付非财政补助专项资金（如发生时列支的应付票据、应付账款、应缴税费、应付职工薪酬等）的金额，减去已经支付非财政补助专项资金尚未计入支出（如购入的存货、预付账款、其他应收款等）的金额，加上已经收到非财政补助专项资金尚未计入预算收入（如预收账款等）的金额，减去已经计入预算收入尚未收到非财政补助专项资金（如应收票据、应收账款等）的金额，按照增减后的金额登记新账的“非财政拨款结转”科目及其明细科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账“资金结存——货币资金”科目借方。

（三）“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“专用结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，中小学校应当按照原账“专用基金”科目余额中通过非财政补助结余分配形成的金额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“专用结余”科目。

（四）“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

新制度设置了“经营结余”科目及对应的“资金结存”科目。如果原账的“经营结余”科目期末有借方余额，在新旧制度转换时，按照原账的“经营结余”科目余额，借记新账的“经营结余”科目，贷记新账的“资金结存”科目。

（五）“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额

1.登记“非财政拨款结余”科目余额

新制度设置了“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目。在新旧制度转换时，中小学校应当按照原账的“事业基金”科目余额，借记新账的“资金结存——货币资金”科目，贷记新账的“非财政拨款结余”科目。

2.对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整

（1）调整短期投资对非财政拨款结余的影响

中小学校应当按照原账的“短期投资”科目余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（2）调整应收票据、应收账款对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“应收票据”、“应收账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入预算收入的金额和没有计入预算收入的金额。对发生时计入收入的金额，再区分计入专项资金收入的金额和计入非专项资金收入的金额，按照计入非

专项资金收入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（3）调整预付账款对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“预付账款”科目余额进行分析，区分其中由财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（4）调整其他应收款对非财政拨款结余的影响

中小学校按照新制度规定将原账其他应收款中的预付款项计入支出的，应当对原账的“其他应收款”科目余额进行分析，区分其中预付款项的金额（将来很可能列支）和非预付款项的金额，并对预付款项的金额划分为财政补助资金预付的金额、非财政补助专项资金预付的金额和非财政补助非专项资金预付的金额，按照非财政补助非专项资金预付的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（5）调整存货对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“存货”科目余额进行分析，区分购入的存货金额和非购入的存货金额。对购入的存货金额划分出其中使用财政补助资金购入的金额、使用非财政补助专项资金购入的金额和使用非财政补助非专项资金购入的金额，按照

使用非财政补助非专项资金购入的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（6）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（7）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

中小学校应当按原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记 “非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

按照原制度核算长期投资、而且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（8）调整短期借款、长期借款对非财政拨款结余的影响

中小学校应当按照原账的“短期借款”、“长期借款”科目余额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（9）调整应缴税费、应付职工薪酬对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“应缴税费”、“应付职工薪酬”科目余额进行分析，将计入支出尚未支付的金额划分出财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（10）调整应付票据、应付账款对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“应付票据”、“应付账款”科目余额进行分析，区分其中发生时计入支出的金额和未计入支出的金额。将计入支出的金额划分出财政补助应付的金额、非财政补助专项资金应付的金额和非财政补助非专项资金应付的金额，按照非财政补助非专项资金应付的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（11）调整预收账款对非财政拨款结余的影响

中小学校应当按照原账的“预收账款”科目余额中预收非财政非专项资金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

（12）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

中小学校应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照预算收入比例列支提取的专用基金，按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

3. 中小学校按照前述 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整(如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款)，按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（六）“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目

新制度设置了“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目。由于这两个科目年初无余额，在新旧制度转换时，无需对“其他结余”和“非财政拨款结余分配”科目进行新账年初余额登记。

（七）预算收入类、预算支出类会计科目

由于预算收入类、预算支出类会计科目年初无余额，在新旧制度转换时，无需对预算收入类、预算支出类会计科目进行新账年初余额登记。

中小学校应当自 2019 年 1 月 1 日起，按照新制度设置预

算收入类、预算支出类科目并进行账务处理。

中小学校存在2018年12月31日需要按照新制度预算会计核算基础调整预算会计科目期初余额的其他事项的，应当比照本规定调整新账的相应预算会计科目期初余额。

中小学校对预算会计科目的期初余额登记和调整，应当编制记账凭证，并将期初余额登记和调整的依据作为原始凭证。

四、财务报表和预算会计报表新旧衔接

（一）编制2019年1月1日资产负债表

中小学校应当根据2019年1月1日新账的财务会计科目余额，按照新制度编制2019年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2019年度财务报表和预算会计报表的编制

中小学校应当按照新制度及补充规定编制2019年财务报表和预算会计报表。在编制2019年度收入费用表、净资产变动表、现金流量表和预算收入支出表、预算结转结余变动表时，不要求填列上年比较数。

中小学校应当根据2019年1月1日新账财务会计科目余额，填列2019年净资产变动表各项目的“上年年末余额”；根据2019年1月1日新账预算会计科目余额，填列2019年预算结转结余变动表的“年初预算结转结余”项目和财政拨款预算收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

五、其他事项

（一）截至2018年12月31日尚未进行基建“并账”的中小学校，应当首先按照《新旧中小学校会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2014〕5号），将基建账套相关数据并入2018年12月31日原账中的相关科目余额，再按照本规定将2018年12月31日原账相关会计科目余额转入新账相应科目。

（二）2019年1月1日前执行新制度及补充规定的中小学校，应当按照本规定做好新旧制度衔接工作。

附表 1：

中小学校原会计科目余额明细表一

总账科目	明细分类	金额	备注
库存现金	库存现金		
	其中：受托代理现金		
银行存款	银行存款		
	其中：受托代理银行存款		
	其他货币资金		
应收账款	应收票据		
	应收账款		
	预收账款		
其他应收款	在途物品		已经付款，尚未收到物资
	其他		
存货	库存物品		
	受托代理物资		
长期投资	长期股权投资		
	长期债券投资		
在建工程	在建工程		
	工程物资		
	预付工程款、预付备料款		
应缴税费	应缴增值税		
	其他应缴税费		
应付账款	应付票据		
	应付账款		
	预收账款		
其他应付款	其他应付款		
	受托代理负债		
代管款项	受托代理负债		
	其他应付款		
	长期应付款		

附表 2：

中小学校原会计科目余额明细表二

总账科目	明细分类	金额	备注
应收账款	应收票据和应收账款		
	其中：发生时不计入收入		如转让资产的应收票据和应收账款
	发生时计入收入		
	其中：专项收入		
	其他		
	预付账款		
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
其他应收款	预付款项		如职工预借的差旅费等
	其中：财政补助资金预付		
	非财政补助专项资金预付		
	非财政补助非专项资金预付		
	需要收回及其他		如支付的押金、应收为职工垫付的款项等
存货	购入存货		
	其中：使用财政补助资金购入		
	使用非财政补助专项资金购入		
	使用非财政补助非专项购入		
	非购入存货		如无偿调入、接受捐赠的存货等
长期投资	长期股权投资		
	其中：用现金资产取得		
	用非现金资产或其他方式取得		
	长期债券投资		
应付账款	应付票据和应付账款		
	其中：发生时不计入支出		
	发生时计入支出		
	其中：财政补助资金应付		
	非财政补助专项资金应付		
	非财政补助非专项资金应付		
	预收账款		
	其中：预收专项资金		
	预收非专项资金		
专用基金	从非财政补助结余分配中提取		
	从收入中列支提取		
	其他		

附表 3：

中小学校新旧会计制度转账、登记新账科目对照表

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类				
1	1001	库存现金	1001	库存现金
2	1002	银行存款	1002	银行存款
3	1021	其他货币资金		
4	1101	短期投资	1101	短期投资
5	1201	财政应返还额度	1201	财政应返还额度
6	1211	应收票据	1212	应收账款
7	1212	应收账款		
8	1214	预付账款		
9	1218	其他应收款	1215	其他应收款
10	1301	在途物品		
11	1302	库存物品	1301	存货
12	1891	受托代理资产		
13	1501	长期股权投资	1401	长期投资
14	1502	长期债券投资		
15	1601	固定资产	1501	固定资产
16	1611	工程物资	1511	在建工程
17	1613	在建工程		
18	1214	预付账款		
19	1701	无形资产	1601	无形资产
20	1902	待处理财产损溢	1701	待处置资产损溢
二、负债类				
21	2001	短期借款	2001	短期借款
22	2101	应交增值税	2101	应缴税费

23	2102	其他应交税费		
24	2103	应缴财政款	2102	应缴国库款
25			2103	应缴财政专户款
26	2201	应付职工薪酬	2201	应付职工薪酬
27	2301	应付票据	2302	应付账款
28	2302	应付账款		
29	2305	预收账款		
30	2307	其他应付款	2305	其他应付款
31	2901	受托代理负债		
32	2501	长期借款	2401	长期借款
33	2502	长期应付款	2402	长期应付款
34	2901	受托代理负债	2501	代管款项
35	2307	其他应付款		
36	2502	长期应付款		
三、净资产类				
37	3001	累计盈余	3001	事业基金
38			3101	非流动资产基金
39	3101	专用基金	3201	专用基金
40	3001	累计盈余	3301	财政补助结转
41			3302	财政补助结余
42			3401	非财政补助结转
43	3001	累计盈余（借方）	3403	经营结余（借方）
四、预算结余类				
44	8101	财政拨款结转	3301	财政补助结转
45	8102	财政拨款结余	3302	财政补助结余
46	8201	非财政拨款结转	3401	非财政补助结转
47	8202	非财政拨款结余	3001	事业基金
48	8301	专用结余	3201	专用基金
49	8401	经营结余	3403	经营结余

50	8001	资金结存（借方）	3301	财政补助结转
			3302	财政补助结余
			3401	非财政补助结转
			3001	事业基金
			3201	专用基金
			3403	经营结余

关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知

财会〔2018〕34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，高法院，高检院，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：

为了确保政府会计准则制度自2019年1月1日起在全国各级各类行政事业单位全面有效实施，夯实政府综合财务报告、部门决算报告和行政事业性国有资产报告的核算基础，现就政府会计准则制度新旧衔接有关问题以及加强行政事业单位（以下简称单位）资产核算工作的要求通知如下：

一、关于政府会计准则制度新旧衔接有关问题

（一）关于准则制度实施范围。

未纳入部门预决算管理范围的事业单位，可以不执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下称新制度）中的预算会计内容，只执行财务会计内容。

原参照执行《中小学校会计制度》《高等学校会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》等行业事业单位会计制度的非政府会计主体，可参照执行新制度。

原执行《工会会计制度》的各级工会组织，暂不执行政府会计准则制度,继续执行《工会会计制度》。

属于政府会计准则制度实施范围、但财政部未针对其原执行的会计制度专门制定新旧衔接规定的事业单位，应当参照《<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>与<事业单位会计制度>有关衔接问题的处理规定》（财会〔2018〕3号）做好新旧衔接工作。

（二）关于预算会计的核算范围。

单位应当按照部门综合预算管理的要求，对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，应当进行预算会计核算。

（三）关于尚未入账的存量公共基础设施。

单位应当按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》的规定，以2019年1月1日为初始入账日，做好尚未入账的存量公共基础设施的登记入账工作。

1.关于公共基础设施的记账主体。

按照“谁承担管理维护职责、由谁入账”的原则确定公共基础设施的记账主体。由多个政府会计主体共同管理维护的公共基础设施，可暂按现有分管比例各自登记入账。公共基础设施的管理维护职责尚不明确的，由本级政府尽快予以明确。

对于企业控制的公共基础设施，由企业按照企业会计准则进行核算；对于政府将其特许经营权授予企业的存量公共基础设施，其会计处理由财政部另行规定。

2.关于公共基础设施分类。

单位应当在对公共基础设施进行分级分类的基础上，按照合适的计量单元将存量公共基础设施分门别类登记入账。国务院有关行业主管部门对公共基础设施已规定分级分类标准的，从其规定；尚无明确规定的，单位在公共基础设施首次入账时可按照现行管理实务进行分级分类，待统一分类规定出台后再行调整。

单位对公共基础设施至少应当按照市政基础设施、交通基础设施、水利基础设施和其他公共基础设施四个类别进行明细核算，其他明细核算应当遵循政府会计准则制度，并满足编制行政事业性国有资产报告的需要。

3.关于公共基础设施折旧（摊销）。

在国务院财政部门对公共基础设施折旧（摊销）年限作出规定之前，单位在公共基础设施首次入账时暂不考虑补提折旧（摊销），初始入账后也暂不计提折旧（摊销）。单位在 2019 年 1 月 1 日之前已经核算公共基础设施且计提折旧（摊销）的，在新旧衔接时以及执行政府会计准则制度后可继续沿用之前的折旧（摊销）政策。

4.关于存量公共基础设施的入账成本。

（1）单位应当首先按照公共基础设施的初始购建成本确定存量公共基础设施的初始入账成本。对于初始购建投入使用后至执行政府会计准则制度前发生的后续支出，无需追溯确认为公共基础设施的初始入账成本；对于执行政府会计准则制度后发生的后续支出，应当按照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》的规定处理。

单位在确定存量公共基础设施的初始购建成本时，应当以与存量公共基础设施购建及交付使用有关的原始凭据为依据，包括项目竣工财务决算资料、项目移交资料、项目投资预算、项目投资概算及建设成本资料等。单位无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据的，应当在财务报表附注中对无法取得原始凭据的事实及理由予以披露。

（2）对于无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据，但已按照有关规定对公共基础设施进行评估，或者按照《中华人民共和国资产评估法》等法律法规和国家有关规定要求对公共基础设施进行评估的，单位应当按照评估价值确定存量公共基础设施的初始入账成本。

以评估价值确定存量公共基础设施的初始入账成本的，应当以评估机构出具的评估报告等作为原始凭据。

（3）对于无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据且在首次入账前未要求或未进行过资产评估的，单位应当按照重置成本确定存量公共基础设施的初始入账

成本。单位在具体确定存量公共基础设施的重置成本时，可参考以下步骤进行：

第一步，对存量公共基础设施进行分级分类。

第二步，确定各项存量公共基础设施的建造或使用时间、具体数量（如里程、面积等）以及各项资产的成新率（即新旧程度系数）。

第三步，确定现行条件下每项公共基础设施的单位（如单位里程、单位面积等）资产价值。通常情况下，单位资产价值的确定应当以行业定额标准或由各地行业主管部门组织确定的定额标准为基础。

第四步，根据第二步和第三步的结果，计算确定每项具体公共基础设施的入账成本。

经履行内部报批程序后，单位可将重置成本计算的依据作为存量公共基础设施初始入账的原始凭据。

此外，单位在新旧制度转换时，对于应当确认为公共基础设施、但已确认为固定资产的，应当将该项固定资产按其账面价值重分类为公共基础设施。如果该项固定资产是以名义金额计量的，应当按照以上规定重新确定公共基础设施的入账成本。

（四）关于文物文化资产。

新制度设置了“文物文化资产”科目，核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。其中，对于成

本无法可靠取得的文物文化资产，单位应当设置备查簿进行登记，待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

单位在新旧制度转换时，应当将原账“固定资产”科目中核算的符合新制度“文物文化资产”科目核算内容的“文物和陈列品”，按其相关明细科目的余额转入新账的“文物文化资产”科目。如原账中核算的“文物和陈列品”有以名义金额计量的，应当按照转入新账“文物文化资产”科目中的“文物和陈列品”名义金额的合计数，借记新账的“累计盈余”科目，贷记新账的“文物文化资产”科目，同时将这些文物文化资产在备查簿中进行登记，并按照新制度的规定进行后续处理。

（五）关于按照名义金额计量的资产。

根据政府会计准则制度，可以按照名义金额计量的资产只包括接受捐赠的库存物品、固定资产、无形资产，以及无法确定成本的盘盈库存物品、固定资产和无形资产。

单位在新旧制度转换时，对于原账中在相应资产科目核算的以名义金额计量的库存物品、固定资产和无形资产，应当仍然按名义金额转入新账的相应资产科目；对于原未入账的上述资产，仅当没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得时，才能按照名义金额入账。

（六）关于长期股权投资。

单位在新旧制度转换时按照权益法调整长期股权投资账面余额的，如无法获取被投资单位 2018 年 12 月 31 日资产负债表中所有者权益账面余额，可以依据被投资单位 2017 年 12 月 31 日资产负债表中所有者权益账面余额，以及单位持有被投资单位的股权比例，计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额，据此调整新账中长期股权投资的账面余额。在以后各年度，单位均可依据被投资单位上年资产负债表中所有者权益的年末数计算调整长期股权投资的账面余额。

（七）关于固定资产折旧。

单位按照原制度已经计提固定资产折旧的，在新旧制度转换时，应当按照新制度规定开始计提折旧的时点起至 2018 年 12 月 31 日止应计提的累计折旧金额与已计提的累计折旧金额的差额，借记新账中“累计盈余”科目，贷记新账中“固定资产累计折旧”科目。

单位按照原制度已经计提固定资产折旧，但原确定的固定资产折旧年限与新制度所规定的折旧年限不一致的，在新旧制度转换时无需追溯调整 2018 年 12 月 31 日前已经计提的折旧金额，而应当自执行新制度起，以 2019 年 1 月 1 日该项资产的账面价值（原价减去已提折旧后的金额）作为应计提折旧额，在新制度规定的折旧年限扣除已计提折旧年限的剩余年限内计提折旧。

（八）关于在建工程。

单位在新旧制度转换时，对于 2018 年 12 月 31 日前发生的已经计入支出、但按照政府会计准则制度应当计入在建工程成本的固定资产更新、改造等费用，无需追溯调整在建工程账面价值。

（九）关于研发支出。

单位在新旧制度转换时，对于 2018 年 12 月 31 日前发生的已经计入支出、但按照政府会计准则制度应当计入自行研究开发项目成本的开发阶段的费用，无需追溯调整研发支出账面价值。

（十）关于应付职工薪酬。

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，核算单位按照有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的应付未付职工以及应为职工支付但尚未支付的有关薪酬记入新账，按照确定的应付未付金额，借记新账中“累计盈余”科目，贷记新账中“应付职工薪酬”科目下的相关明细科目。

（十一）关于应付福利费。

新制度未设置“应付福利费”科目，单位按规定发生福利费开支时，应当在计提标准内据实计入费用（同时计入预算支出）。单位在新旧制度转换时，应当对原账的“应付福利费”科目余额进行分析，在财务会计下，将其中属于职工福利基金的金额转入新账的“专用基金——职工福利基金”科目，将其他余额转入新账的“累计盈余”科目。在预算会计下，对于其中属于从财政拨款中提取的金额，应当在确定新账的“财政拨款结余”科目余额时作为调增项处理，对于其中属于职工福利基金（从非财政拨款结余中提取形成）的金额，应当在确定新账的“专用结余”科目余额时作为调增项处理，对于其他余额，应当在确定新账的“非财政拨款结余”科目余额时作为调增项处理；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（十二）关于事业单位“非财政拨款结余”科目的新旧衔接。

单位在新旧制度转换时，按照《<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>与<事业单位会计制度>有关衔接问题的处理规定》的有关要求，在第 2 个步骤对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整时，还应考虑以下调整项目：

（1）调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。按照原制度核算长期投资、并且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（2）调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。按照原制度核算长期投资、并且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

（3）调整专用基金对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照收入比例列支提取的专用基金，按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

单位按照《<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>与<事业单位会计制度>有关衔接问题的处理规定》中 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、

“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整(如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款)，按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

（十三）关于按合同完成进度确认事业收入。

单位以合同完成进度确认事业收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

单位在新旧制度转换时，对于已经开始执行尚未执行完毕的合同，无需按照新制度规定的会计核算基础对已经确认的收入进行调整。

（十四）关于受托代理资产和受托代理负债。

为了全面核算和反映政府会计主体发生的经济业务或事项，新制度设置了“受托代理资产”科目，本科目核算单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物

资、受托存储保管的物资和罚没物资等的成本。单位对受托代理资产不拥有控制权，因此“受托代理资产”并不符合《政府会计准则——基本准则》所规定的资产的定义及其确认标准。

“受托代理负债”因单位接受受托代理资产而产生，应当按照相对应的受托代理资产的金额予以确认和计量。单位收取的押金、存入保证金等负有偿还义务的暂收款项，应当通过“其他应付款”科目核算。

单位在新旧制度转换时，应当按照上述原则正确确定应转入新账或登记新账的“受托代理资产”科目和“受托代理负债”科目的内容。

（十五）关于非同级财政拨款（预算）收入。

单位取得的非同级财政拨款收入包括两大类，一类是从同级财政以外的同级政府部门取得的横向转拨财政款，另一类是从上级或下级政府（包括政府财政和政府部门）取得的各类财政款。在具体核算时，事业单位对于因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入，应当通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算；对于其他非同级财政拨款收入，应当通过“非同级财政拨款收入”科目核算。

事业预算收入和非同级财政拨款预算收入的核算口径也比照前款规定处理。

单位在新旧制度转换时，应当按照上述规定确定新账的相关科目的核算口径。

二、关于加强单位资产核算工作的要求

编制行政事业性国有资产报告是建立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内容，会计账簿生成的信息是编制行政事业性国有资产报告的重要数据来源。各单位应当以执行新政府会计准则制度、做好新旧制度衔接工作为契机，健全会计机构，充实会计人员，提升会计信息化水平，进一步规范和加强各类资产的会计核算，夯实资产核算的各项基础工作，强化资产账实相符，确保资产信息的全面性、完整性和准确性。

各单位应当在 2016 年资产清查核实的基础上，按照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和政府会计准则制度的要求，扎实开展以下工作：

一是进一步清理核实和归类统计固定资产、无形资产、库存物品、对外投资等资产数据，为准确计提折旧、摊销费用、确定权益等提供基础信息。

二是进一步规范和加强往来款项的管理，全面开展往来款项专项清理和账龄分析，及时报批处理往来挂账，做好坏账准备计提的相关工作。

三是进一步清理基本建设会计账务，及时将已交付使用的建设项目转为固定资产、无形资产等，按规定及时办理基

本建设项目竣工财务决算手续，为将基本建设投资业务纳入单位统一账簿进行会计核算做好准备。

四是进一步明晰资产占有、使用和维护管理的责任主体，按规定将单位控制的公共基础设施、政府储备物资、保障性住房等资产以及单位受托管理的资产登记入账，确保国有资产信息全面完整。

有关行业主管部门要加强对单位资产核算工作的指导；各级财政部门要加强对单位资产核算工作的监督检查，对未按照政府会计准则制度进行核算的，应依法依规予以处理。

财　政　部

2018 年 12 月 6 日

行政事业单位划转撤并相关会计处理规定

为进一步落实财务、资产管理有关要求，规范行政事业单位（以下简称单位）划转撤并的会计处理，更好地服务党和国家机构改革，根据《中华人民共和国会计法》、《行政事业性国有资产管理条例》、《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》和政府会计准则制度等相关规定，制定本规定。

一、适用范围和会计处理基本原则

（一）适用范围。

本规定适用于发生划转撤并情形，且执行政府会计准则制度的单位。

本规定所指的划转撤并，包括划转、合并、分立、撤销和改制五种情形：

1.划转，是指单位隶属关系改变，成建制划归相关单位。

2.合并，是指两个或两个以上单位重组为一个单位。

3.分立，是指一个单位分为两个或两个以上单位。

4.撤销，是指单位被宣布解散或终止，不含合并、分立情形中被合并或被分立单位注销法人资格的情形。

5.改制，是指单位性质发生变化，具体包括以下两种情

形：一是单位转为企业（以下简称转企改制）；二是单位由行政单位转为事业单位或由事业单位转为行政单位（以下简称非转企改制）。

其中，单位划转、合并、分立涉及单位性质发生变化的，除按照本规定中关于划转、合并、分立情形进行会计处理外，还应当遵循本规定中关于改制情形的相关会计处理规定。

单位性质没有发生变化，但执行的财务管理制度发生变化的，参照本规定关于改制的情形进行会计处理。

（二）会计处理基本原则。

单位发生划转撤并情形的，应当按照财务、资产等有关管理规定进行清算，在清算期间全面开展资产清查核实、清理债权债务、开展资产评估等工作，并在清算基础上做好资产和负债的移交和划转工作。单位应当根据相关划转撤并批复文件或方案等确定清算日、清算结束日、合并日和分立日等关键时间节点。

划转撤并单位应当按照本规定对划转撤并过程中的相关业务和事项进行会计处理，并编制相关报表。本规定尚未作出规定的，单位应当按照政府会计准则制度的相关规定执行。单位划转、合并、分立和非转企改制情形下的会计核算应当以持续运行为前提。单位撤销和转企改制情形下的会计核算应当以非持续运行为前提。

二、划转撤并单位清算的会计处理

（一）持续运行前提下单位清算的会计处理。

1.主要业务和事项的会计处理。

（1）单位在清算期间的会计处理。

单位应当按照政府会计准则制度规定对清算相关的业务和事项进行会计处理。其中，单位按规定开展资产评估、涉及资产价值变动的，应当根据报经批准或备案的资产评估价值调整评估基准日资产的账面价值，并确认其他收入或其他费用。

（2）单位在清算结束日的会计处理。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当在清算结束日及时结账。结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

2.清算财务报表等有关报表及编制说明。

单位应当编制清算财务报表，至少包括清算资产负债表。

（1）关于清算资产负债表。

单位清算资产负债表应当反映清算当年年初、清算日和

清算结束日的财务状况，资产负债表各项目应当按照政府会计准则制度规定进行填列。

资产负债表格式参见附1。

（2）关于其他报表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当按照政府会计准则制度规定编制收入费用表和预算会计报表，反映单位年初至清算结束日的运行情况和预算执行情况。

单位清算跨年度进行的，应当按照政府会计准则制度规定按年度编制会计报表。

（二）非持续运行前提下单位清算的会计处理。

1.会计科目设置及使用说明。

单位应当在《政府会计制度——行政事业单位科目和报表》所规定的财务会计科目基础上，作如下调整:

（1）在收入类科目中增设“清算收入”科目，核算单位在清算期间因资产价值变动、资产盘盈、债务豁免等产生的各项收入。

（2）在费用类科目中增设“清算费用”科目，核算单位为开展清算而发生的评估费、审计费和相关税费，以及因资产价值变动、资产盘亏、债权核销等产生的各项费用。

（3）在净资产类科目中增设“清算净损益”科目，核算单位清算期间各项清算收入、清算费用相抵后的余额。

单位可根据清算工作实际需要，结合清算业务类别（如评估增值、减值，资产盘盈、盘亏、毁损、报废等），在上述会计科目下进一步设置明细科目。

2.主要业务和事项的会计处理。

（1）单位在清算日的会计处理。

单位在清算日应当进行结账。结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

（2）单位盘盈或盘亏、毁损、报废资产的会计处理。

单位在清算期间发生资产盘盈的，应当按照政府会计准则制度规定确定的成本及时入账，并确认清算收入。对于盘盈的资产，单位在报经批准或备案前，在财务会计下按照确定的资产入账成本，借记相关资产科目，贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目；单位在报经批准或备案后，在财务会计下借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目，贷记“清算收入”等科目。

单位在清算期间发生资产盘亏、毁损或报废的，应当按规定核销相关资产，并确认清算费用。对于盘亏、毁损或报废的资产，单位在报经批准或备案前，在财务会计下按照资产的账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”

科目，按照相关资产已计提的折旧或摊销金额，借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”等科目，按照相关资产的账面余额，贷记相关资产科目；单位在报经批准或备案后，在财务会计下借记“清算费用”等科目，贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目。

单位处理毁损、报废实物资产过程中，应当将处理收入（如取得的残值或残值变价收入、保险理赔和过失人赔偿等）和相关费用计入待处理财产损溢（处理净收入），在处理收支结清时按照差额确认清算费用（处理收入小于相关费用时）或应缴财政款等（处理收入大于相关费用时）。

单位在清算期间进行资产清查核实，涉及现金溢余或短缺的，其预算会计按照政府会计准则制度规定进行处理。

（3）单位清理债权债务的会计处理。

单位在清算期间进行相关债权清理的，对于确实无法收回的相关债权，应当按规定报经批准或备案后予以核销，并确认清算费用。单位报经批准或备案后核销相关债权时，应当按照其账面余额，借记“清算费用”科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。其中，事业单位已计提坏账准备的，还应同时将相应的坏账准备金额予以核销，借记“坏账准备”科目，贷记“清算费用”科目。

单位在清算期间进行相关债务清理的，对于无法偿付或债权人豁免偿还的相关债务，应当按规定报经批准或备案后

予以核销，并确认清算收入。单位核销无法偿付或债权人豁免偿还的债务时，按照其金额，借记“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“清算收入”科目。

（4）单位因资产评估调整资产账面价值的会计处理。

单位在清算期间按规定开展资产评估、涉及资产价值变动的，应当根据报经批准或备案的资产评估价值对评估基准日资产的账面价值进行调整，并确认清算收入或清算费用。单位应当在资产评估结果报经批准或备案后，按照资产评估价值与评估基准日账面价值的差额，借记或贷记相关资产科目，贷记“清算收入”科目或借记“清算费用”科目。

（5）单位发生相关清算费用的会计处理。

单位在清算期间发生评估费、审计费、相关税费等费用的，应当按照实际发生额确认清算费用。单位在发生评估费、审计费、相关税费等费用时，在财务会计下按照实际支付或应支付的金额，借记“清算费用”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“其他应交税费”等科目；在预算会计下按照实际支付的金额，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”等科目。

（6）单位在清算结束日的会计处理。

单位在清算结束日应当及时结账，将清算收入、清算费用的发生额转入清算净损益。完成上述结转后，将清算净损益转入累计盈余。

结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

3.清算财务报表等有关报表及编制说明。

单位应当编制清算财务报表，至少包括清算资产负债表和清算损益表。

（1）关于清算资产负债表。

单位清算资产负债表应当反映清算当年年初、清算日和清算结束日的财务状况。清算资产负债表各项目应当按照政府会计准则制度规定进行填列。

资产负债表格式参见附1。

（2）关于清算损益表。

单位清算损益表应当反映清算期间的各项清算收入、清算费用及清算净损益。本期数反映单位本年度清算期间有关项目的发生额，清算期间累计数反映单位从清算日至本年末或清算结束日期间有关项目的发生额。清算损益表各项目应当按照“清算收入”、“清算费用”和“清算净损益”等科目及其明细科目的发生额填列。

上级预算单位在单位清算当年编制部门（单位）合并财务报表时，应当将“清算收入”科目的本期发生额合并填入

合并收入费用表的“其他收入”项目，将“清算费用”科目的本期发生额合并填入合并收入费用表的“其他费用”项目。

清算损益表的格式参见附 2。

（3）关于其他报表。

单位应当按照政府会计准则制度规定编制收入费用表和预算会计报表，反映单位年初至清算日的运行情况，以及单位年初至清算结束日的预算执行情况。

单位清算跨年度进行的，应当根据需要按照政府会计准则制度规定编制年度资产负债表和预算会计报表等相关会计报表。

三、划转撤并单位清算后的会计处理

（一）划转情形下的会计处理。

单位成建制划转的，在划转后仍然按照政府会计准则制度规定进行会计处理。

（二）合并、分立情形下的会计处理。

1.清算结束日至合并、分立日的会计处理。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，在清算结束日至合并、分立日发生的相关业务和事项的会计处理，应当遵循政府会计准则制度规定，并在合并、分立日资产和负债划转前进行结账，结账后无需进行会计处理。

2.合并、分立日的会计处理。

（1）资产和负债划出单位的会计处理。

在分立情形下，原单位划出部分相关资产和负债后仍然存续的，应当按规定转销划出的相关资产和负债，并调整净资产和相关结转结余的账面余额。单位划出部分相关资产和负债时，在财务会计下按照分立日相关资产和负债的账面价值，借记相关负债科目，贷记相关资产科目，按照借贷方差额，借记或贷记“累计盈余”科目，其中，事业单位划出的货币资金和长期股权投资涉及专用基金和权益法调整的，应当同时转销相关净资产的账面余额，借记“专用基金”、借记或贷记“权益法调整”科目，借记或贷记“累计盈余”科目；在预算会计下按照划转的相关货币资金金额，借记相关结转结余科目，贷记“资金结存”科目。

（2）资产和负债划入单位的会计处理。

资产和负债划入单位应当按照政府会计准则制度规定，对划入的资产和负债进行确认、计量，并调整净资产和相关结转结余的账面余额。单位在划入资产和负债时，在财务会计下按照划出方在合并、分立日相关资产和负债的账面价值，借记相关资产科目，贷记相关负债科目，按照借贷方差额贷记或借记“累计盈余”科目，其中，事业单位划入的货币资金涉及专用基金划转的，应当同时确认专用基金，按照划入的专用基金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“专用基金”科目；在预算会计下按照划入的货币资金金额，借记

“资金结存”科目，贷记相关结转结余科目。

在合并情形下，资产和负债划入单位应当及时清理、核销合并前各单位之间的内部债权债务，并按照差额调整净资产的账面余额。单位应当按照相关资产、负债科目余额借记“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“累计盈余”科目。其中，涉及事业单位已计提坏账准备的，应当同时予以核销，借记“坏账准备”科目，贷记“累计盈余”科目。

3.合并、分立当年编制的相关报表及说明。

（1）关于资产负债表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当编制合并或分立日资产负债表，反映单位在合并、分立日资产和负债划转前的财务状况。

合并、分立后的单位（包括合并日新组建单位、接收资产和负债的原单位，以及分立日新组建单位、划出资产和负债后仍存续的原单位，下同）应当编制合并或分立日资产负债表，反映合并、分立日资产和负债划转后的财务状况。

单位在合并、分立前后均存续的，在编制合并、分立当年期末资产负债表时，年初余额无需进行调整；合并、分立日新组建单位在编制合并、分立当年期末资产负债表时，无需填列年初余额。

（2）关于收入费用表和预算会计报表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当编制收入费用表和预算会计报表，反映单位清算结束日至合并、分立日的运行情况和预算执行情况。

合并、分立日新组建的单位在编制合并、分立当年收入费用表和预算会计报表时，应当根据合并、分立日至期末所发生的收入、费用编制收入费用表，根据合并、分立日至期末所发生的预算收入、预算支出编制预算会计报表，无需填列上年数。

合并前后均存续的单位在编制合并当年收入费用表和预算会计报表时，其收入费用表不包括被合并单位年初至合并日所发生的收入和费用，其预算会计报表不包括被合并单位年初至合并日所发生的预算收入和预算支出。

（3）关于净资产变动表。

合并、分立后的单位在编制合并、分立当年净资产变动表时，需在《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》中净资产变动表的“（六）权益法调整”项目后增加“（七）划转撤并调整”项目，反映单位本年因划转撤并划入或划出资产和负债对净资产的直接影响。本行“累计盈余”项目应当通过对“累计盈余”科目明细账记录的分析，根据本年发生划转撤并时直接计入“累计盈余”的金额填列。本行“权

益法调整”、“专用基金”项目应当通过对“权益法调整”、“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年发生划转撤并时“权益法调整”、“专用基金”的变动金额填列。

净资产变动表的格式参见附 3。

（三）撤销情形下的会计处理。

单位被撤销的，其全部资产和负债按规定由主管部门、本级财政部门或授权的单位处理。

（四）改制情形下相关单位的会计处理。

单位转企改制后成立的企业应当设立新账，按照企业会计准则制度的规定进行会计处理。单位非转企改制后仍然按照政府会计准则制度规定进行会计处理，单位改制前后因所适用的会计科目不一致的，应当结合单位业务特点对相关会计科目及余额进行调整。

事业单位对改制为企业的单位行使出资人职责的，应当确认相关投资，并相应调增净资产的账面余额。单位应当按照报经批准确定的企业净资产金额和出资比例，确定应享有的企业净资产份额，借记“长期股权投资——成本”科目，贷记“累计盈余”科目。此外，行使出资人职责的事业单位在编制改制当年净资产变动表时，应当参照本规定关于合并、分立后的单位编制净资产变动表的有关规定执行。

单位改制为国家出资企业的，应当由本级财政部门按照报经批准确定的企业净资产金额和出资比例，根据财政总会

计制度的有关规定对相关股权投资进行会计处理。

四、附则

（一）会计凭证和会计档案管理。

划转撤并单位应当将资产清查报告、资产评估报告、划转撤并方案及相关批复文件等作为原始凭证。

单位划转撤并前和清算过程中形成的会计档案，应当按照《会计档案管理办法》等有关规定处理。

（二）生效日期。

本规定自发布之日起施行。本规定施行之日前已经完成划转撤并的单位无需按照本规定追溯调整。截至本规定施行之日尚未完成划转撤并的单位，应当按照本规定执行。

附：1.清算资产负债表

2.清算损益表

3.净资产变动表

附 1

清算资产负债表

编制单位：_____ ____年____月____日 单位：元

资　产	清算结束日余额	清算日余额	年初余额	负债和净资产	清算结束日余额	清算日余额	年初余额
流动资产：				**流动负债：**			
货币资金				短期借款			
短期投资				应交增值税			
财政应返还额度				其他应交税费			
应收票据				应缴财政款			
应收账款净额				应付职工薪酬			
预付账款				应付票据			
应收股利				应付账款			
应收利息				应付政府补贴款			
其他应收款净额				应付利息			
存货				预收账款			
待摊费用				其他应付款			
一年内到期的非流动资产				预提费用			
其他流动资产				一年内到期的非流动负债			
流动资产合计				其他流动负债			
非流动资产：				**流动负债合计**			
长期股权投资				**非流动负债：**			
长期债券投资				长期借款			
固定资产原值				长期应付款			
减：固定资产累计折旧				预计负债			
固定资产净值				其他非流动负债			
工程物资				**非流动负债合计**			
在建工程				受托代理负债			
无形资产原值				**负债合计**			
减：无形资产累计摊销							
无形资产净值							
研发支出							
公共基础设施原值							
减：公共基础设施累计折旧（摊销）							
公共基础设施净值							
政府储备物资							
文物文化资产							
保障性住房原值							

减：保障性住房累计折旧							
保障性住房净值							
PPP 项目资产							
减：PPP 项目资产累计折旧（摊销）							
PPP 项目资产净值							
长期待摊费用				**净资产：**			
待处理财产损溢				累计盈余			
其他非流动资产				专用基金			
非流动资产合计				权益法调整			
受托代理资产				**净资产合计**			
资产总计				**负债和净资产总计**			

附 2

清算损益表

编制单位：_____　　___年___月___日至___年___月___日　　单位：元

项　目	本期数	清算期间累计数
一、清算收入		
（一）资产盘盈		
（二）债务核销		
（三）评估增值		
（四）其他清算收入		
二、清算费用		
（一）资产盘亏、毁损或报废		
（二）债权核销		
（三）评估减值		
（四）评估、审计费用		
（五）其他清算费用		
三、清算净损益		

附 3

净资产变动表

编制单位：_____ _____年 单位：元

项　目	累计盈余	专用基金	权益法调整	净资产合计
一、上年年末余额				
二、以前年度盈余调整（减少以“-”号填列）		——	——	
三、本年年初余额				
四、本年变动金额（减少以“-”号填列）				
（一）本年盈余		——	——	
（二）无偿调拨净资产		——	——	
（三）归集调整预算结转结余		——	——	
（四）提取或设置专用基金			——	
其中：从预算收入中提取	——		——	
从预算结余中提取			——	
设置的专用基金	——		——	
（五）使用专用基金			——	
（六）权益法调整	——	——		
（七）划转撤并调整				
五、本年年末余额				

注：“——”标识单元格不需填列，其中新组建单位无需填列“一”、“二”、“三”行。

关于印发《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》的通知

财会〔2021〕19号

人力资源社会保障部，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，有关单位：

为了规范各级社会保险经办机构对机关事业单位职业年金基金的会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《机关事业单位职业年金办法》（国办发〔2015〕18号）、《职业年金基金管理暂行办法》（人社部发〔2016〕92号）等法律法规，我们制定了《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》，现予印发，自2022年1月1日起施行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定

财　政　部

2021年9月8日

附件

机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定

为了规范各级社会保险经办机构（以下简称经办机构）对机关事业单位职业年金基金（以下简称职业年金基金）的会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《机关事业单位职业年金办法》（国办发〔2015〕18号）、《职业年金基金管理暂行办法》（人社部发〔2016〕92号）等法律法规，制定本规定。

一、适用范围和基本原则

本规定适用于各级经办机构负责经办的职业年金基金。各级经办机构应当按照本规定对职业年金基金进行会计核算、编制财务报表。本规定尚未作出规定的，各级经办机构应当按照《社会保险基金会计制度》（财会〔2017〕28号）执行。

本规定所称职业年金基金，是指依法建立的职业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的机关事业单位补充养老保险基金。各级经办机构包括作为代理人的中央国家机关养老保险管理中心和省级社会保险经办机构（以下简称中央和省级经办机构），以及地市级和县区级社会保险经办机构（以下简称市县级经办机构）。

二、会计科目设置及其使用说明

经办机构应当在《社会保险基金会计制度》所规定的会计科目基础上，作如下调整:

（一）新增一级会计科目及其使用说明。

各级经办机构应当增设“1006 归集户存款”一级会计科目。具体使用说明如下:

1006 归集户存款

1.本科目核算各级经办机构按规定存入归集账户的款项。

2.经办机构应当严格按照职业年金基金相关管理制度规定设置基金归集账户并办理相关业务。

3.本科目可以根据实际情况按照开户银行等进行明细核算。

4.归集户存款的主要账务处理如下:

（1）经办机构按规定接收职业年金基金缴费收入、接收税务机关征缴的职业年金基金缴费收入、接收下级经办机构上解的基金收入、接收职业年金或企业年金等各类基金转移收入以及其他收入等时，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“职业年金缴费收入”、“下级上解收入”、“转移收入”、“其他收入”等相关科目。

（2）经办机构按规定从归集账户向受托人划拨资金、向上级基金缴拨资金等时，按照实际划拨或缴拨金额，借记

“委托投资——本金”、“上解上级支出”等相关科目，贷记本科目；原渠道退回当期职业年金基金缴费收入、转移收入等时，按照实际退回金额，借记“职业年金缴费收入”、“转移收入”等相关科目，贷记本科目。

5.本科目应当按照开户银行设置归集户存款日记账，由出纳人员根据收付款凭证，逐笔顺序登记。每日终了，应当结出余额。

归集户存款日记账应当定期与银行对账单核对，至少每月核对一次。月度终了，归集账户存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因进行处理，并按月编制银行归集户存款余额调节表，调节相符。

6.本科目期末借方余额，反映职业年金基金尚未向上级基金归集或尚未投入到委托投资阶段的资金余额。

（二）调整一级会计科目名称及增设明细科目。

1.各级经办机构应当将“4001 社会保险费收入”科目调整为“4001 职业年金缴费收入”，并根据需要在该科目下设置如下明细科目：

（1）“400101 个人缴费”科目，本科目核算参保对象按规定缴纳的职业年金。

（2）“400102 单位缴费”科目，本科目核算机关事业单位按规定为参保对象缴纳的职业年金，本科目下还应设置如下明细科目：

“40010201 非财政全额供款单位缴费”，本科目核算非财政全额供款单位按期为参保对象缴纳的职业年金。

“40010202 财政全额供款单位缴费”，本科目核算财政全额供款单位采用实账积累方式或因政策调整由记账方式转为实账积累方式为参保对象缴纳的职业年金本息。本科目下还应当分别按照本金和利息进行明细核算。

“40010203 财政全额供款单位记实记账缴费”，本科目核算财政全额供款单位在参保对象退休、跨统筹地区跨系统转出、死亡或出国时，按规定记实缴纳的职业年金本息。本科目下还应当分别按照本金和利息进行明细核算。

“400103 其他缴费”，本科目核算单位记实缴纳试点期间以记账方式划入的个人缴费本息、职业年金启动投资运营前暂未记实的利息、按规定需要补记的职业年金等各类缴费。

2.各级经办机构应当在“4201 利息收入”科目下设置如下明细科目:

（1）“420101 归集户利息”科目，本科目核算经办机构归集账户存款产生的利息。

（2）“420102 国库存款利息”科目，本科目核算税务机关征收的职业年金基金缴费款项存入国库期间产生的利息。

3.各级经办机构应当在“4301 转移收入”科目下设置如

下明细科目:

（1）“430101 职业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由其他统筹地区机关事业单位职业年金转入而划入的基金收入。

（2）“430102 企业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由企业年金转入而划入的基金收入。

（3）“430103 军人职业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由军人职业年金转入而划入的基金收入。

4. 中央和省级经办机构应当将“5001 社会保险待遇支出”科目调整为“5001 职业年金待遇支出”，并在该科目下设置如下明细科目:

（1）“500101 按月支付待遇”科目，本科目核算经办机构按规定按月支付给参保对象的待遇支出。

（2）“500102 一次性购买商保”科目，本科目核算经办机构按规定用于购买商业养老保险产品的一次性待遇支出。

（3）“500103 个人账户一次性领取”科目，本科目核算经办机构按规定一次性支付给参保对象或其继承人的待遇支出。

5. 中央和省级经办机构应当在“5201 转移支出”科目下设置如下明细科目:

（1）“520101 转至职业年金”科目，本科目核算因参

保对象转出至其他统筹地区的机关事业单位职业年金而划出的基金支出。

（2）“520102 转至企业年金”科目，本科目核算因参保对象转出至企业年金而划出的基金支出。

三、主要业务和事项的会计处理规定

（一）关于采用记账方式累积单位缴费的会计处理。

对于按照《机关事业单位职业年金办法》规定采用记账方式累积单位缴费的，各级经办机构在职业年金资金拨付记实前不做会计处理，应当设备查簿登记累积的本金及利息金额。经办机构在相关款项记实时，应当按照实际收到的金额确认职业年金缴费收入，借记“归集户存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

（二）关于下级上解收入与上解上级支出的会计处理。

下级经办机构向上级基金归集资金时，应当按照实际划出的金额（含归集账户和国库存款利息）确认上解上级支出，借记“上解上级支出”科目，贷记“归集户存款”科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

（三）关于接受税务机关征缴的职业年金基金的会计处理。

1.征缴款项直接划入经办机构归集账户的会计处理。

税务机关按规定将征收的职业年金基金缴费款项直接

划入本级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照实际收到的金额确认职业年金缴费收入，借记“归集户存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

税务机关按规定将征收的职业年金基金缴费款项直接划入上级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照取得的相关凭证所列金额，同时确认上解上级支出和职业年金缴费收入，借记“上解上级支出”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

2.征缴款项经国库划入经办机构归集账户的会计处理。

各级经办机构应当在税务机关将征收的职业年金基金缴费款项存入国库时，按照取得的相关凭证所列金额，确认职业年金缴费收入，借记“国库存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

后续按规定将国库存款转入本级经办机构归集账户时，本级经办机构应当按照实际转入的国库存款本息总额，借记“归集户存款”科目，按照实际转入的本金金额，贷记“国库存款”科目，按照实际转入的利息金额确认利息收入，贷记“利息收入——国库存款利息”。

如按规定将国库存款直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照实际转入的国库存款本息总额，

借记“上解上级支出”科目，按照实际转入的本金金额，贷记“国库存款”科目，按照实际转入的利息金额，贷记“利息收入——国库存款利息”科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

（四）关于归集账户存款利息收入的会计处理。

各级经办机构在取得归集账户的存款利息时，应当按照实际收到的利息金额确认利息收入，借记“归集户存款”科目，贷记“利息收入——归集户利息”科目。

市县级经办机构在完成资金划拨、确认上解上级支出后，不再确认已经归集到上级基金的归集户存款利息收入。

（五）关于委托投资和待遇支付的会计处理。

按照《职业年金基金管理暂行办法》规定，中央和省级经办机构负责委托投资和待遇支付的管理和会计核算工作，市县级经办机构不做会计处理。

中央和省级经办机构按规定向受托人划拨委托投资资金时，应当按照实际划拨的金额（含归集户和国库存款利息），借记“委托投资——本金”科目，贷记“归集户存款”科目。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的关于委托投资收益的相关通知时，应当按照通知所列收益（损失）金额确认委托投资收益，借记（贷记）“委托投资——投资收益”

科目，贷记（借记）“委托投资收益”科目。

中央和省级经办机构按规定向受托机构下达支付指令时，应当按照本期应支付的待遇金额，借记“暂付款”科目，贷记“委托投资”相关明细科目。其中，一次性支付年金待遇的，应当将个人账户累积的“委托投资”科目下“本金”和“投资收益”明细科目的余额全部转出；按月支付待遇的，应当按照本期应发待遇的金额，先冲减“委托投资”科目下“本金”明细科目的余额，个人账户余额中本金部分不足冲减的，应当冲减“委托投资”科目下“投资收益”明细科目的余额。

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的待遇支付资金拨付相关通知时，应当按照通知所列金额确认职业年金待遇支出，借记“职业年金待遇支出”相关明细科目，贷记“暂付款”科目。

中央和省级经办机构应当至少每月确认一次投资收益，并定期与受托机构进行对账。

（六）关于账户转移的会计处理。

因参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划入基金的，各级经办机构应当按照实际转入的金额确认转移收入，借记“归集户存款”科目，贷记“转移收入”相关明细科目。

因参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划出基金的，中央和省级经办机构按规定向受托机构下达支付指令时，应当

按照应支付的金额，借记“暂付款”科目，贷记“委托投资”各明细科目，在收到受托机构提供的账户转移付款资金拨付相关通知时，应当按照通知所列金额确认转移支出，借记“转移支出”相关明细科目，贷记“暂付款”科目。市县级经办机构不做会计处理。

参保对象从机关事业单位转出至企业，后续从企业再次流动到机关事业单位并在机关事业养老保险制度内退休的，其补记的职业年金本金及投资收益在退休时按规定划转到机关事业单位基本养老保险统筹基金时，中央和省级经办机构应当按实际划转的金额，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”各明细科目。

（七）关于退费和支出追回的会计处理。

1.关于退费的会计处理。

（1）当年款项退回。退回本年度职业年金缴费收入、转移收入等，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，本级经办机构按照原路退回的金额，借记“职业年金缴费收入”、“转移收入”等科目，贷记“归集户存款”科目。当相关款项已由本级经办机构归集至上级基金或由中央和省级经办机构划拨至受托户时，中央和省级经办机构按照实际退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”相关明细科目，市县级经办机构不做会计处理。

（2）跨年度款项退回。退回以前年度职业年金缴费收

入、转移收入等，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，本级经办机构按照原路退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“归集户存款”科目。当相关款项已由本级经办机构归集至上级基金或由中央和省级经办机构划拨至受托户时，中央和省级经办机构应当按照实际退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”相关明细科目，市县级经办机构不做会计处理。

2.关于支出追回的会计处理。

收回本年度或以前年度职业年金待遇支出、转移支出等，各级经办机构按照实际收回的金额确认其他收入，借记“归集户存款”科目，贷记“其他收入”科目。

四、财务报表及编制说明

各级经办机构应当按规定编制职业年金基金财务报表。职业年金基金财务报表包括资产负债表、收支表及附注。

（一）关于职业年金基金资产负债表。

1.调整项目及填列说明。

职业年金基金资产负债表应当在《社会保险基金会计制度》资产负债表基础上作如下调整:

（1）在“国库存款”项目前增加“归集户存款”项目。本项目反映尚未向上级基金归集或尚未投入到委托投资阶段的金额。本项目应当按照“归集户存款”科目的期末余额填列。

（2）“库存现金”、“收入户存款”、“财政专户存款”、“支出户存款”、“债券投资”、“借入款项”、“风险基金结余”、“储备金结余”等项目不适用于职业年金基金，不予列示。“暂付款”、“暂收款”、“一般基金结余”下各明细项目不适用于职业年金基金，仅保留本级项目，各明细项目不予列示。

2.资产负债表格式。

职业年金基金资产负债表格式参见本规定附录一。

（二）关于职业年金基金收支表。

1.调整项目及填列说明。

职业年金基金收支表应当在《社会保险基金会计制度》机关事业单位基本养老保险基金收支表的基础上作如下调整:

（1）将“社会保险费收入”项目修改为“职业年金缴费收入”。

（2）将“社会保险待遇支出”项目修改为“职业年金待遇支出”，并在该项目下增加“其中：按月支付待遇”、“一次性购买商保”、“个人账户一次性领取”明细项目。

“其中：按月支付待遇”、“一次性购买商保”、“个人账户一次性领取”项目应当分别根据“职业年金待遇支出”科目下对应明细科目的本期发生额填列。

（3）“财政补贴收入”、“上级补助收入”、“补助

下级支出”项目不适用于职业年金基金，不予列示。原“社会保险待遇支出”本级及各明细项目不适用于职业年金基金，按本规定调整本级及明细项目名称后列示。

2.收支表的格式。

职业年金基金收支表格式参见本规定附录一。

（三）关于报表附注。

经办机构在执行《社会保险基金会计制度》所规定的附注披露的基础上，应当进一步披露以下事项:

1.各级经办机构应当在附注中披露采用记账方式累积的职业年金单位缴费本金及利息金额，披露信息样表参见本规定附录一的附表1。

2.中央和省级经办机构应当在附注中披露支付给市场机构的管理费，披露信息样表参见本规定附录一的附表2。

五、附则

（一）新旧衔接规定。

各级经办机构应当在首次执行本规定时，对相关会计科目和财务报表项目进行相应调整，并按规定确定资产、负债、净资产科目及其明细科目的期初余额，填列资产负债表项目期初金额。

1.关于中央和省级经办机构委托投资业务。

在本规定执行之前，中央和省级经办机构按照职业年金受托管理合同约定进行委托投资时，将划拨资金确认为支出

的，应当在首次执行本规定时，按照实际划拨的金额和受托机构提供的关于投资收益的相关通知，调增“委托投资”各明细科目余额，同时调增“一般基金结余”科目余额。

2.关于中央和省级经办机构待遇发放业务。

在本规定执行之前，中央和省级经办机构在按月发放待遇时，未按本规定在待遇发放时冲减委托投资各明细科目的，应当自本规定首次执行日起按本规定调整“委托投资”各明细科目冲减顺序，无需对以前期间的相关业务事项会计处理进行调整。

3.关于经办机构向上级基金归集资金业务。

在本规定执行之前，各级经办机构在职业年金基金向上级基金归集时按照往来款项(即下级经办机构计入“暂付款”科目，上级经办机构计入“暂收款”科目)进行会计处理的，应当在首次执行本规定时，冲减“暂收款”、“暂付款”科目相关金额，同时调整“一般基金结余”科目余额。

（二）生效日期。

本规定自2022年1月1日起施行。

附录一：财务报表格式

资产负债表

险种和制度：机关事业单位职业年金基金　　会职金 01 表
编制单位：　　年　月　日　　单位：元

资产	年初余额	期末余额	负债和净资产	年初余额	期末余额
一、资产：			二、负债：		
归集户存款			暂收款		
国库存款			**负债合计**		
暂付款			三、净资产：		
委托投资*			一般基金结余		
其中：本金*			**净资产合计**		
投资收益*					
资产总计			**负债与净资产总计**		

注：*标注项目为中央和省级经办机构资产负债表专用项目，市县级经办机构资产负债表不予列示。

收支表

险种和制度：机关事业单位职业年金基金　　会职金 02 表
编制单位：　　年 月　　单位：元

项　　目	本月数	本年累计数
一、基金收入		
职业年金缴费收入		
利息收入		
委托投资收益*		
转移收入		
下级上解收入		
其他收入		
二、基金支出		
职业年金待遇支出*		
其中：按月支付待遇*		
一次性购买商保*		
个人账户一次性领取*		
转移支出*		
上解上级支出		
其他支出		
三、本期基金结余		

注：*标注项目为中央和省级经办机构收支表专用项目，市县级经办机构收支表不予列示。

附表 1：采用记账方式累积的单位缴费情况

年　月　　单位：元

项目		金额
期初累计	本金	
	利息	
本期新增	本金	
	利息	
本期记实	本金	
	利息	
期末累计	本金	
	利息	

注：*本表中记账本金和利息是本级和下属各级经办机构的总金额。其中，期末累计金额=期初累计金额+本期新增金额-本期记实金额。

附表 2：职业年金基金管理费支出明细

年　月　　单位：元

支付对象	本月数	本年累计数		
	基础费用	基础费用	业绩费用	合计
受托机构				
托管机构				
投资管理机构				

附录二：主要业务和事项账务处理示例

一、职业年金基金收缴环节

（一）经办机构收到参保的机关事业单位和个人缴纳的职业年金基金缴费。

1.各级经办机构收到职业年金基金缴费并存入归集账户时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

2.接受税务机关征缴且款项直接划入归集账户的情形。

（1）税务机关按规定将收缴款项直接转入本级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的金额及相关明细

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

（2）税务机关将征收的职业年金基金缴费款项直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的金额及相关明细

借：上解上级支出

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

上级经办机构按实际转入的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

3.接受税务机关征缴且款项经国库划入归集账户的情形。

（1）在资金存入国库时，本级经办机构按取得的相关凭证所列金额及明细

借：国库存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

（2）按规定将国库存款转入本级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的国库存款本息金额

借：归集户存款（实际转入的本息总额）

贷：国库存款（实际转入的本金金额）

利息收入——国库存款利息

（实际转入的利息金额）

（3）按规定国库存款直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的国库存款本息金额

借：上解上级支出（实际转入的本息总额）

贷：国库存款（实际转入的本金金额）

利息收入——国库存款利息

（实际转入的利息金额）

上级经办机构按实际转入的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

（二）经办机构实际收到记账方式下记实的缴费本金及利息。

采用记账方式缴纳单位缴费的或由记账方式转为实账积累方式时，各级经办机构在收到记实资金时，按实际收到的金额及相关明细

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——单位缴费——财政全额供款单位缴费/财政全额供款单位记实记账缴费

——本金

——利息

（三）经办机构实际收到试点期间以记账方式划入的个人缴费本息记实缴费、投资运营前贴息记实缴费、补记缴费。

各级经办机构按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——其他缴费

二、经办机构取得归集账户存款利息

各级经办机构取得职业年金基金归集账户存款利息时，按实际收到的利息金额

借：归集户存款

贷：利息收入——归集户利息

三、经办机构按规定向上级基金归集资金

下级经办机构向上级基金归集资金时，按实际划出的金额

借：上解上级支出

　　贷：归集户存款

上级经办机构收到下级基金归集的资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

　　贷：下级上解收入

四、委托投资（仅适用于中央和省级经办机构）

（一）划拨委托投资资金。

中央和省级经办机构向受托机构划拨委托投资资金时，按照实际划出的金额

借：委托投资——本金

　　贷：归集户存款

（二）确认委托投资收益或损失。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的关于委托投资收益的相关通知时，按照通知所列的收益金额

借：委托投资——投资收益

　　贷：委托投资收益

（投资损失做相反分录）

五、待遇发放（仅适用于中央和省级经办机构）

（一）下达支付指令。

中央和省级经办机构按规定向受托机构下达待遇发放指令时，按照本期应支付的待遇金额

借：暂付款

贷：委托投资——本金/投资收益

（二）待遇发放成功。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的待遇支付资金拨付相关通知时，按照通知所列的支付金额及支付方式

借：职业年金待遇支出——按月支付待遇

——一次性购买商保

——个人账户一次性领取

贷：暂付款

六、跨统筹地区、跨制度账户转移

（一）账户转入。

各级经办机构收到参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划入的基金收入时，按照实际收到的金额及转移来源

借：归集户存款

贷：转移收入——职业年金转入

——企业年金转入

——军人职业年金转入

（二）账户转出。

中央和省级经办机构因参保对象跨统筹地区或跨制度

流动而向受托机构下达基金转出指令时，按照参保对象个人账户各明细全部余额

借：暂付款

贷：委托投资——本金

——投资收益

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的账户转移资金拨付相关通知时，按照通知所列金额及转移去向

借：转移支出——转至职业年金

——转至企业年金

贷：暂付款

（三）职业年金基金补记相关业务账务处理。

1.参保对象离开机关事业单位的，按规定根据改革前本人在机关事业单位工作的年限长短补记职业年金，各级经办机构在收到单位补记资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——其他缴费

2.补记资金向上级基金归集。

本级经办机构向上级基金归集补记资金时，按实际划出的金额

借：上解上级支出

贷：归集户存款

上级经办机构收到归集资金时，按照实际收到的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

3.中央和省级经办机构将补记资金划转至受托户时，按实际划出的金额

借：委托投资——本金

贷：归集户存款

4.为参保对象办理账户转出。

中央和省级经办机构在下达账户转出指令时，按参保对象个人账户各明细的全部余额

借：暂付款

贷：委托投资——本金

——投资收益

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的账户转移资金拨付相关通知时，按通知所列金额

借：转移支出——转至企业年金

贷：暂付款

5.参保对象从企业再次流动到机关事业单位。

各级经办机构在收到转入资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：转移收入——企业年金转入

补记资金向上级经办机构归集及划转受托户时，本级经办机构相关账务处理与“补记资金向上级经办机构归集及划

转受托户的账务处理”相同。

6.参保对象在机关事业单位养老保险制度内退休时，中央和省级经办机构应当将原补记金额及收益划转至基本养老保险统筹基金，按补记的职业年金本金及收益金额

借：其他支出

贷：委托投资——本金

——投资收益

七、退费和支出追回业务

（一）退费。

1.退回本年度职业年金缴费收入、转移收入等款项的，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，各级经办机构按原路退回的金额

借：职业年金缴费收入/转移收入等

贷：归集户存款

2.退回本年度款项且相关款项已归集至上级基金或划拨至受托户时，相关款项通过受托户退回，中央和省级经办机构按实际退回的金额

借：其他支出

贷：委托投资

3.退回以前年度职业年金缴费收入、转移收入等款项且相关款项仍在本级经办机构归集账户时，各级经办机构按原路退回的金额

借：其他支出

贷：归集户存款

4.退回以前年度职业年金缴费收入、转移收入等款项的，当相关款项已归集至上级基金或划拨至受托户时，相关款项通过受托户退回，中央和省级经办机构按实际退回的金额

借：其他支出

贷：委托投资

（二）支出追回。

各级经办机构收回本年度或以前年度职业年金待遇支出、转移支出等时，按实际收回的金额

借：归集户存款

贷：其他收入

八、期末结账

期末，将各收入类、支出类科目本期发生额转入结余类科目。

借：职业年金缴费收入

利息收入

委托投资收益（中央和省级经办机构专用科目）

转移收入

下级上解收入

其他收入

贷：职业年金待遇支出（中央和省级经办机构专用科目）

转移支出（中央和省级经办机构专用科目）

上解上级支出（市县级经办机构专用科目）

其他支出

一般基金结余

第一篇

政府会计准则、制度、指南

政府会计准则制度解释

政府会计准则制度解释第 1 号

一、关于企业集团中的事业单位会计制度执行问题

企业集团中纳入部门预算编报范围的事业单位（不含执行《军工科研事业单位会计制度》的事业单位，下同）应当按照政府会计准则制度进行会计核算；企业集团中未纳入部门预算编报范围的事业单位，可以不执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下称《政府会计制度》）中的预算会计内容，只执行财务会计内容。

二、关于事业单位长期股权投资的会计处理

（一）事业单位采用权益法核算长期股权投资、且被投资单位编制合并财务报表的，在持有投资期间，应当以被投资单位合并财务报表中归属于母公司的净利润和其他所有者权益变动为基础，计算确定应当调整长期股权投资账面余额的金额，并进行相关会计处理。

（二）事业单位以其持有的科技成果取得的长期股权投资，应当按照评估价值加相关税费作为投资成本。事业单位按规定通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方

式确定价格的，应当按照以上方式确定的价格加相关税费作为投资成本。

（三）事业单位处置以科技成果转化形成的长期股权投资，按规定所取得的收入全部留归本单位的，应当按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照被处置长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“投资收益”科目；同时，在预算会计中，按照实际取得的价款，借记“资金结存——货币资金”科目，按照处置时确认的投资收益金额，贷记“投资预算收益”科目，按照贷方差额，贷记“其他预算收入”科目。

（四）权益法下，事业单位处置以现金以外的其他资产取得的（不含科技成果转化形成的）长期股权投资时，按规定将取得的投资收益（此处的投资收益，是指长期股权投资处置价款扣除长期股权投资成本和相关税费后的差额）纳入本单位预算管理的，分别以下两种情况处理:

1.长期股权投资的账面余额大于其投资成本的，应当按照被处置长期股权投资的成本，借记“资产处置费用”科目，贷记“长期股权投资——成本”科目；同时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照尚未领取的现金股

利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照长期股权投资的账面余额减去其投资成本的差额，贷记“长期股权投资——损益调整、其他权益变动”科目（以上明细科目为贷方余额的，借记相关明细科目），按照实际取得的价款与被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额，贷记或借记“投资收益”科目，按照贷方差额，贷记“应缴财政款”科目。预算会计的账务处理按照《政府会计制度》进行。

这种情况下的会计分录举例如下:

财务会计	预算会计
借：资产处置费用 贷：长期股权投资——成本 借：银行存款 贷：应收股利（如有） 长期股权投资——损益调整、其他权益变动（也可能在借方） 银行存款（相关税费） 投资收益（取得价款与投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额） 应缴财政款	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益（取得价款减去投资成本和相关税费后的金额）

2.长期股权投资的账面余额小于或等于其投资成本的，应当按照被处置长期股权投资的账面余额，借记“资产处置

费用”科目，按照长期股权投资各明细科目的余额，贷记“长期股权投资——成本”科目，贷记或借记“长期股权投资——损益调整、其他权益变动”科目；同时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照实际取得的价款大于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额，贷记“投资收益”科目，按照贷方差额，贷记“应缴财政款”科目。预算会计的账务处理按照《政府会计制度》进行。

这种情况下的会计分录举例如下:

财务会计	预算会计
借：资产处置费用（投资账面余额） 长期股权投资——损益调整、其他权益变动（部分明细科目余额也可能在贷方） 贷：长期股权投资——成本 借：银行存款 贷：应收股利（如有） 银行存款（相关税费） 投资收益（取得价款大于投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额） 应缴财政款	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益（取得价款减去投资成本和相关税费后的金额）

（五）事业单位按规定应将长期股权投资持有期间取得的投资净收益，以及以现金取得的长期股权投资处置时取得的净收入（处置价款扣除投资本金和相关税费后的净额）上缴本级财政并纳入一般公共预算管理的，在应收或收到上述有关款项时不确认投资收益，应通过“应缴财政款”科目核算。

三、关于单位年末暂收暂付非财政资金的会计处理

单位对于纳入本年度部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当及时进行预算会计核算。年末结账前，单位应当对暂收暂付款项进行全面清理，并对于纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理，确认相关预算收支，确保预算会计信息能够完整反映本年度部门预算收支执行情况。

（一）对于纳入本年度部门预算管理的暂付款项，按照《政府会计制度》规定，单位在支付款项时可不做预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记相关预算支出科目，贷记“资金结存”科目。但是，在年末结账前，对于尚未结算或报销的暂付款项，单位应当按照暂付的金额，借记相关预算支出科目，贷记“资金结存”科目。以后年度，实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一

致的，单位应当通过相关预算结转结余科目“年初余额调整”明细科目进行处理。

（二）对于应当纳入下一年度部门预算管理的暂收款项，单位在收到款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目；本年度不做预算会计处理。待下一年初，单位应当按照上年暂收的款项金额，借记“其他应付款”科目，贷记有关收入科目；同时在预算会计中，按照暂收款项的金额，借记“资金结存”科目，贷记有关预算收入科目。

对于应当纳入下一年度部门预算管理的暂付款项，单位在付出款项时，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目，本年度不做预算会计处理。待下一年实际结算或报销时，单位应当按照实际结算或报销的金额，借记有关费用科目，按照之前暂付的款项金额，贷记“其他应收款”科目，按照退回或补付的金额，借记或贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计中，按照实际结算或报销的金额，借记有关支出科目，贷记“资金结存”科目。下一年度内尚未结算或报销的，按照上述（一）中的规定处理。

（三）对于不纳入部门预算管理的暂收暂付款项（如应上缴、应转拨或应退回的资金），单位应当按照《政府会计制度》规定，仅作财务会计处理，不做预算会计处理。

四、关于由有关部门统一管理，但由其他部门占有、使用的固定资产的会计处理

按规定由本级政府机关事务管理等部门统一管理（如仅持有资产的产权证等），但具体由其他部门占有、使用的固定资产，应当由占有、使用该资产的部门作为会计确认主体，对该资产进行会计核算。

2019年1月1日前相关部门未按照上述规定对某项固定资产进行会计核算的，在新旧会计制度转换时，按照以下规定处理:

（一）该项固定资产已经在其统一管理的部门入账的，负责资产统一管理的部门应当按照该项固定资产已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的），借记新账的“固定资产累计折旧”科目，按照该项固定资产的账面余额，贷记新账的“固定资产”科目，按其差额，借记新账的“累计盈余”科目；占有、使用该资产的部门应当按照该项固定资产在统一管理部门记录的账面余额，借记新账的“固定资产”科目，按照该项资产在统一管理部门已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的），贷记新账的“固定资产累计折旧”科目，按其差额，贷记新账的“累计盈余”科目。

（二）该项固定资产尚未登记入账的，应当由占有、使用该项资产的部门按照盘盈资产进行处理，具体账务处理参照财政部已经印发的相关衔接规定执行。

在按照上述规定进行新旧制度衔接时，相关会计主体的会计处理应当协调一致，确保资产确认不重复、不遗漏。在新旧制度衔接中，如涉及资产产权变更或实物资产划拨等事项，相关会计主体应当按照资产管理有关规定办理。

多个部门共同占用、使用同一项固定资产，且该项固定资产由本级政府机关事务管理等部门统一管理并负责后续维护、改造的，由本级政府机关事务管理等部门作为确认主体，对该项固定资产进行会计核算。

同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产，或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的，按照本部门规定对固定资产进行会计核算。

五、关于单位无偿调入资产的账务处理

按照相关政府会计准则规定，单位（调入方）接受其他政府会计主体无偿调入的固定资产、无形资产、公共基础设施等资产，其成本按照调出方的账面价值加上相关税费确定。但是，无偿调入资产在调出方的账面价值为零（即已经按制度规定提足折旧）或者账面余额为名义金额的，单位（调

入方）应当将调入过程中其承担的相关税费计入当期费用，不计入调入资产的初始入账成本。

无偿调入资产在调出方的账面价值为零的，单位（调入方）在进行财务会计处理时，应当按照该项资产在调出方的账面余额，借记“固定资产”“无形资产”等科目，按照该项资产在调出方已经计提的折旧或摊销金额（与资产账面余额相等），贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”等科目；按照支付的相关税费，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。同时，在预算会计中按照支付的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。

无偿调入资产在调出方的账面余额为名义金额的，单位（调入方）在进行财务会计处理时，应当按照名义金额，借记“固定资产”“无形资产”等科目，贷记“无偿调拨净资产”科目；按照支付的相关税费，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。同时，在预算会计中按照支付的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。

六、关于“业务活动费用”和“单位管理费用”科目的核算范围

按照《政府会计制度》规定，“业务活动费用”科目核算单位为实现其职能目标、依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。“单位管理费用”科目核算事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，包括单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

按照上述规定，行政单位不使用“单位管理费用”科目，其为实现其职能目标、依法履职发生的各项费用均计入“业务活动费用”科目。事业单位应当同时使用“业务活动费用”和“单位管理费用”科目，其业务部门开展专业业务活动及其辅助活动发生的各项费用计入“业务活动费用”科目，其本级行政及后勤管理部门发生的各项费用以及由单位统一负担的费用计入“单位管理费用”科目。

事业单位应当按照《政府会计制度》的规定，结合本单位实际，确定本单位业务活动费用和单位管理费用划分的具体会计政策。

七、关于“保障性住房”科目的核算范围

《政府会计制度》中规定的“保障性住房”科目，核算单位为满足社会公共需要而控制的保障性住房的原值。此处的保障性住房，主要指地方政府住房保障主管部门持有全部

或部分产权份额、纳入城镇住房保障规划和年度计划、向符合条件的保障对象提供的住房。

八、关于第三方支付平台账户资金的会计科目适用问题

单位通过支付宝、微信等方式取得相关收入的，对于尚未转入银行存款的支付宝、微信收付款等第三方支付平台账户的余额，应当通过“其他货币资金”科目核算。

九、关于有关往来科目和收入、费用科目明细信息的披露

单位在按照债务人（债权人）对应收款项（应付款项）进行明细核算的基础上，应当在财务报表附注中按照债务人（债权人）分类对应收款项（应付款项）进行披露。债务人（债权人）类别主要分为本部门内部单位（指纳入单位所属部门财务报告合并范围的单位，下同）、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位和其他单位。

单位在按照收入来源（支付对象）对有关收入科目（费用科目）进行明细核算的基础上，应当在财务报表附注中按照收入来源（支付对象）分类对有关收入（费用）进行披露。收入来源（支付对象）主要分为本部门内部单位、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位和其他单位。

单位按照《政府会计制度》中财务报表附注所列格式分类对应收款项、应付款项、有关收入和费用进行具体披露时，

应当遵循重要性原则。单位对重要性的判断，应当依据《政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报》，并考虑满足编制合并财务报表的信息需要，即相关合并主体能够基于单位所披露的信息，抵销合并主体与被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

十、关于单位售房款的会计处理

中央级行政事业单位应当自 2019 年 1 月 1 日起，将归属于本单位的售房款及其利息收入纳入部门预算管理，并按照《政府会计制度》统一进行会计核算。收到售房款项（售房收入扣除按标准计提的住宅专项维修资金）及其利息收入时，借记“银行存款”科目，贷记“其他收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“其他预算收入”科目。按规定使用售房款发放购房补贴的，计提购房补贴费用时，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目；发放购房补贴时，借记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目，贷记“银行存款”等科目，同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

新旧会计制度转换时，中央级行政单位和中央级事业单位应当分别进行如下会计处理:

（一）行政单位在原账中将售房款作为负债（其他应付款或长期应付款等）核算的，应当将有关负债科目的相关明细科目余额，转入新账财务会计中的“累计盈余”科目；同时，按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

行政单位原对售房款单独建账、单独核算（即未将售房款资金纳入“大账”核算）的，应当将售房款资金统一纳入“大账”核算，按照有关账套（或台账）核算的售房款余额，在新账财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“累计盈余”科目；同时，按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

（二）事业单位在原账中将售房款记入“专用基金”科目的，应当将“专用基金”科目相关明细科目的余额，转入新账财务会计中的“累计盈余”科目；同时，按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

尚未将单位售房款纳入财政统筹使用的省级及以下行政事业单位，应当比照本解释中有关中央级行政事业单位售房款的会计处理规定执行。

十一、关于单位集中管理的住宅专项维修资金的会计处理

单位对于其集中管理的住宅专项维修资金，属于按规定从本单位售房收入中提取的，应当比照本解释中有关单位售房款的规定进行会计处理；属于本单位职工个人缴存的，应当作为受托代理业务，按照《政府会计制度》的规定进行会计处理。

专门从事住宅专项维修资金管理的单位所管理的住宅专项维修资金的会计核算，由财政部另行规定。

十二、本解释自 2019 年 1 月 1 日起施行。

政府会计准则制度解释第２号

一、关于归垫资金的账务处理

行政事业单位（以下简称单位）按规定报经财政部门审核批准，在财政授权支付用款额度或财政直接支付用款计划下达之前，用本单位实有资金账户资金垫付相关支出，再通过财政授权支付方式或财政直接支付方式将资金归还原垫付资金账户的，应当按照以下规定进行账务处理:

（一）用本单位实有资金账户资金垫付相关支出时，按照垫付的资金金额，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”科目；预算会计不做处理。

（二）通过财政直接支付方式或授权支付方式将资金归还原垫付资金账户时，按照归垫的资金金额，借记“银行存款”科目，贷记“财政拨款收入”科目，并按照相同的金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记“其他应收款”科目；同时，在预算会计中，按照相同的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

二、关于从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理

单位在某些特定情况下按规定从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金用于后续相关支出的，可在

“银行存款”或“资金结存——货币资金”科目下设置“财政拨款资金”明细科目，或采用辅助核算等形式，核算反映按规定从本单位零余额账户转入实有资金账户的资金金额，并应当按照以下规定进行账务处理:

（一）从本单位零余额账户向实有资金账户划转资金时，按照划转的资金金额，借记“银行存款”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

（二）将本单位实有资金账户中从零余额账户划转的资金用于相关支出时，按照实际支付的金额，借记“应付职工薪酬”“其他应交税费”等科目，贷记“银行存款”科目；同时，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

三、关于从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费的账务处理

单位按规定从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费的，应当按照以下规定进行账务处理:

（一）从财政科研项目中计提项目间接费用或管理费时，按照计提的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目；

预算会计不做处理。

（二）按规定将计提的项目间接费用或管理费从本单位零余额账户划转到实有资金账户的，按照本解释“二、关于从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理”的相关规定处理。

（三）使用计提的项目间接费用或管理费时，在财务会计下，按照实际支付的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目。使用计提的项目间接费用或管理费购买固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产的成本金额，借记“固定资产”“无形资产”科目，贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目；同时，按照相同的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“累计盈余”科目。

同时，在预算会计下，按照实际支付的金额，借记“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目。

四、关于事业单位按规定需将长期股权投资持有期间取得的投资收益上缴财政的账务处理

事业单位按规定需将长期股权投资持有期间取得的投资收益上缴本级财政的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）长期股权投资采用成本法核算的，被投资单位宣

告发放现金股利或利润时，事业单位按照应收的金额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；收到现金股利或利润时，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目，同时按照此前确定的应收股利金额，借记“投资收益”科目或“累计盈余”科目（此前确认的投资收益已经结转的），贷记“应收股利”科目；将取得的现金股利或利润上缴财政时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位实现净利润的，按照应享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目；被投资单位宣告发放现金股利或利润时，单位按照应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目；收到现金股利或利润时，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目，同时按照此前确定的应收股利金额，借记“投资收益”科目或“累计盈余”科目（此前确认的投资收益已经结转的），贷记“应收股利”科目；将取得的现金股利或利润上缴财政时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

五、关于收取差旅伙食费和市内交通费的账务处理

接待单位按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费并出具相关票据的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）单位不承担支出责任的，应当按照收到的款项金

额，借记“库存现金”等科目，贷记“其他应付款”科目或“其他应收款”科目（前期已垫付资金的）；向其他会计主体转付款时，借记“其他应付款”科目，贷记“库存现金”等科目。预算会计不做处理。

（二）单位承担支出责任的，应当按照收到的款项金额，借记“库存现金”等科目，贷记相关费用科目；同时在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记相关支出科目。

单位如因开具税务发票承担增值税等纳税义务的，按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）相关规定处理。

六、关于专利权维护费的会计处理

单位应当按照《政府会计准则第 4 号——无形资产》规定，将依法取得的专利权确认为无形资产，并进行后续摊销。在以后年度，单位按照相关规定发生的专利权维护费，应当在发生时计入当期费用，原确定的无形资产摊销年限不据此调整。

七、关于公费医疗经费的会计处理

享受公费医疗待遇的单位从所在地公费医疗管理机构取得的公费医疗经费，应当在实际取得时计入非同级财政拨款收入（非同级财政拨款预算收入），在实际支用时计入相关费用（支出）。

八、关于单位基本建设会计有关问题

（一）关于基本建设项目会计核算主体。

基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预决算的单位（即建设单位）作为会计核算主体。建设单位应当按照《政府会计制度》规定在相关会计科目下分项目对基本建设项目进行明细核算。

基本建设项目管理涉及多个主体难以明确识别会计核算主体的，项目主管部门应当按照《基本建设财务规则》相关规定确定建设单位。

建设项目按照规定实行代建制的，代建单位应当配合建设单位做好项目会计核算和财务管理的基础工作。

（二）关于代建制项目的会计处理。

建设项目实行代建制的，建设单位应当要求代建单位通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式，提供项目明细支出、建设工程进度和项目建设成本等资料，归集“在建工程”成本，及时核算所形成的“在建工程”资产，全面核算项目建设成本等情况。有关账务处理如下:

1.关于建设单位的账务处理

（1）拨付代建单位工程款时，按照拨付的款项金额，借记“预付账款——预付工程款”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（2）按照工程进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本时，按照确定的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

（3）确认代建管理费时，按照确定的金额，借记“在建工程”科目下的“待摊投资”明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

（4）项目完工交付使用资产时，按照代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目；同时，按照在建工程成本，借记“固定资产”“公共基础设施”等科目，贷记“在建工程”科目。

工程结算、确认代建费或竣工决算时涉及补付资金的，应当在确认在建工程的同时，按照补付的金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中进行相应的账务处理。

2.关于代建单位的账务处理

代建单位为事业单位的，应当设置“1615 代建项目”一级科目，并与建设单位相对应，按照工程性质和类型设置“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“其他投资”“待核销基建支出”“基建转出投资”等明细科目，对所承担的代建项目建设成本进行会计核算，全面反映工程的资金

资源消耗情况；同时，在“代建项目”科目下设置“代建项目转出”明细科目，通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式，将代建项目的成本转出，体现在建设单位相应“在建工程”账上。年末，“代建项目”科目应无余额。有关账务处理规定如下：

（1）收到建设单位拨付的建设项目资金时，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款——预收工程款”科目。预算会计不做处理。

（2）工程项目使用资金或发生其他耗费时，按照确定的金额，借记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“工程物资”“累计折旧”等科目。预算会计不做处理。

（3）按工程进度与建设单位结算工程款或年终与建设单位对账确认在建工程成本并转出时，按照确定的金额，借记“代建项目——代建项目转出”科目，贷记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，同时，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

（4）确认代建费收入时，按照确定的金额，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记有关收入科目；同时，在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记有关预算收入科目。

（5）项目完工交付使用资产时，按照代建项目未转出的在建工程成本，借记“代建项目——代建项目转出”科目，贷记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，同时，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

工程竣工决算时收到补付资金的，按照补付的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款——预收工程款”科目。

代建单位为企业的，按照企业类会计准则制度相关规定进行账务处理。

3.关于新旧衔接的规定

建设单位在首次执行本解释时尚未登记应确认的在建工程的，应当按照本解释规定确定的建设成本，借记“在建工程”科目，贷记“累计盈余”科目。代建单位在首次执行本解释时已将代建项目登记为在建工程的，应当按照“在建工程”科目余额，借记“累计盈余”科目，贷记“在建工程”科目。建设单位应与代建单位做好在建工程入账的协调，确保在建工程在记账上不重复、不遗漏。

（三）关于“在建工程”科目有关账务处理规定。

1.工程交付使用时，单位应当按照合理的分配方法分配待摊投资，借记“在建工程——建筑安装工程投资、设备投资”科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目；待摊投资

中有按规定应当分摊计入转出投资价值和待核销基建支出的，还应当借记“在建工程——待核销基建支出、基建转出投资”科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目。

2.建设项目竣工验收交付使用时，按规定直接转入建设单位以外的会计主体的，建设单位应当按照转出的建设项目的成本，借记“在建工程——基建转出投资”科目，贷记“在建工程——建筑安装工程投资、设备投资”科目；同时，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记“在建工程——基建转出投资”科目。

建设项目竣工验收交付使用时，按规定先转入建设单位、再无偿划拨给其他会计主体的，建设单位应当按照《政府会计制度》规定，先将在建工程转入“固定资产”“公共基础设施”等科目，再按照无偿调拨资产相关规定进行账务处理。

建设单位与资产调入方应当按规定做好资产核算工作的衔接和相关会计资料的交接，确保交付使用资产在记账上不重复、不遗漏。

（四）关于基本建设项目的明细科目或辅助核算。

单位按照《政府会计制度》对基本建设项目进行会计核算的，应当通过在有关会计科目下设置与基本建设项目相关的明细科目或增加标记，或设置基建项目辅助账等方式，满足基本建设项目竣工决算报表编制的需要。

九、关于部门（单位）合并财务报表范围

（一）部门（单位）合并财务报表合并范围确定的一般原则。

按照《政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报》规定，部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。

通常情况下，纳入本部门预决算管理的行政事业单位和社会组织（包括社会团体、基金会和社会服务机构，下同）都应当纳入本部门（单位）合并财务报表范围。

（二）除满足一般原则的会计主体外，以下会计主体也应当纳入部门（单位）合并财务报表范围:

1.部门（单位）所属的未纳入部门预决算管理的事业单位。

2.部门（单位）所属的纳入企业财务管理体系执行企业类会计准则制度的事业单位。

3.财政部规定的应当纳入部门（单位）合并财务报表范围的其他会计主体。

（三）以下会计主体不纳入部门（单位）合并财务报表范围:

1.部门（单位）所属的企业，以及所属企业下属的事业

单位。

2.与行政机关脱钩的行业协会商会。

3.部门（单位）财务部门按规定单独建账核算的会计主体，如工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金（基金）会计主体。

4.挂靠部门（单位）的没有财政预算拨款关系的社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等。

单位内部非法人独立核算单位的核算及合并问题，按照《政府会计制度》及相关补充规定执行。

十、关于工会系统适用的会计制度

县级及以上总工会和基层工会组织应当执行《工会会计制度》（财会〔2009〕7号），工会所属事业单位应当执行政府会计准则制度，工会所属企业应当执行企业类会计准则制度，挂靠工会管理的社会团体应当按规定执行《民间非营利组织会计制度》（财会〔2004〕7号，下同）。

十一、关于纳入部门预决算管理的社会组织适用的会计制度

纳入部门预决算管理的社会组织，原执行《事业单位会计制度》（财会〔2012〕22号）的，应当自2019年1月1日起执行政府会计准则制度；原执行《民间非营利组织会计制度》的，仍然执行《民间非营利组织会计制度》。

十二、关于本解释生效日期及新旧衔接规定

关于印发《政府会计准则制度解释第3号》的通知

财会〔2020〕15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：

为了进一步健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们制定了《政府会计准则制度解释第3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：政府会计准则制度解释第3号

财 政 部

2020年10月20日

附件：

政府会计准则制度解释第 3 号

一、关于接受捐赠业务的会计处理

（一）行政事业单位（以下简称单位）按规定接受捐赠，应当区分以下情况进行会计处理：

1. 单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，应当按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）中“应缴财政款”科目相关规定进行财务会计处理。预算会计不做处理。

2. 单位接受捐赠人委托转赠的资产，应当按照《政府会计制度》中受托代理业务相关规定进行财务会计处理。预算会计不做处理。

3. 除上述两种情况外，单位接受捐赠取得的资产，应当按照《政府会计制度》中“捐赠收入”科目相关规定进行财务会计处理；接受捐赠取得货币资金的，还应当同时按照“其他预算收入”科目相关规定进行预算会计处理。

（二）单位接受捐赠的非现金资产的初始入账成本，应当根据《政府会计准则第 1 号——存货》第十一条、《政府会计准则第 3 号——固定资产》第十二条、《政府会计准则第 4 号——无形资产》第十三条、《政府会计准则第 5 号—

—公共基础设施》第十三条、《政府会计准则第6号——政府储备物资》第十条等规定确定。

上述准则条款中所称“凭据”，包括发票、报关单、有关协议等。有确凿证据表明凭据上注明的金额高于受赠资产同类或类似资产的市场价格30%或达不到其70%的，则应当以同类或类似资产的市场价格确定成本。

上述准则条款中所称“同类或类似资产的市场价格”，一般指取得资产当日捐赠方自产物资的出厂价、所销售物资的销售价、非自产或销售物资在知名大型电商平台同类或类似商品价格等。如果存在政府指导价或政府定价的，应符合其规定。

（三）单位作为主管部门或上级单位向其附属单位分配受赠的货币资金，应当按照《政府会计制度》中“对附属单位补助费用（支出）”科目相关规定处理；单位按规定向其附属单位以外的其他单位分配受赠的货币资金，应当按照《政府会计制度》中“其他费用（支出）”科目相关规定处理。

单位向政府会计主体分配受赠的非现金资产，应当按照《政府会计制度》中“无偿调拨净资产”科目相关规定处理；单位向非政府会计主体分配受赠的非现金资产，应当按照《政府会计制度》中“资产处置费用”科目相关规定处理。

（四）单位使用、处置受赠资产，应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。处置受赠资产取得的净收入（取得价款扣减支付的相关税费后的金额），按规定上缴财政的，应当通过“应缴财政款”科目核算；按规定纳入本单位预算管理的，应当通过“其他（预算）收入”科目核算。

二、关于政府对外投资业务的会计处理

（一）《政府会计准则第 2 号——投资》（以下简称 2 号准则）所称“股权投资”，是指政府会计主体持有的各类股权投资资产，包括国际金融组织股权投资、投资基金股权投资、企业股权投资等。政府财政总预算会计应当按照财政总预算会计制度相关规定对本级政府持有的各类股权投资资产进行核算。

（二）根据国务院和地方人民政府授权、代表本级人民政府对国家出资企业履行出资人职责的单位，与其履行出资人职责的国家出资企业之间不存在股权投资关系，其履行出资人职责的行为不适用 2 号准则规定，不作为单位的投资进行会计处理。通过单位账户对国家出资企业投入货币资金，纳入本单位预算管理的，应当按照《政府会计制度》中“其他费用（支出）”科目相关规定处理；不纳入本单位预算管理的，应当按照《政府会计制度》中“其他应付款”科目相关规定处理。

本解释施行前有关单位将国家出资企业计入本单位长期股权投资的，应当自本解释施行之日，将原“长期股权投资”科目余额中的相关账面余额转出，借记“累计盈余”科目（以前年度出资）或“其他费用”科目（本年度出资），贷记“长期股权投资”科目，并将相应的“权益法调整”科目余额（如有）转入“累计盈余”科目。

（三）单位按规定出资成立非营利法人单位，如事业单位、社会团体、基金会等，不适用2号准则规定，出资时应当按照出资金额，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。单位应当对出资成立的非营利法人单位设置备查簿进行登记。

本解释施行前单位出资成立非营利法人单位并将出资金额计入长期股权投资的，应当自本解释施行之日，将原“长期股权投资”科目余额中对非营利法人单位的出资金额转出，借记“累计盈余”科目（以前年度出资）或“其他费用”科目（本年度出资），贷记“长期股权投资”科目。

三、关于政府债券的会计处理

根据《政府会计准则第8号——负债》（以下简称8号准则）第七条规定，政府发行的政府债券属于政府举借的债务。有关政府债券的会计处理规定如下：

（一）财政总预算会计的处理。

政府财政总预算会计应当按照8号准则和财政总预算会计制度相关规定对政府债券进行会计处理。

（二）使用政府债券资金的单位的会计处理。

1.单位实际从同级财政取得政府债券资金的，应当借记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

按照预算管理要求需对政府债券资金单独反映的，应当在“财政拨款（预算）收入”科目下进行明细核算。例如，取得地方政府债券资金的，应当根据地方政府债券类别按照“地方政府一般债券资金收入”、“地方政府专项债券资金收入”等进行明细核算。

2.同级财政以地方政府债券置换单位原有负债的，单位应当借记“长期借款”、“应付利息”等科目，贷记“累计盈余”科目。预算会计不做处理。

3.单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的，取得专项收入时，应当借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目；实际上缴时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。预算会计不做处理。

4.单位应当对使用地方政府债券资金所形成的资产、上缴的专项债券对应项目专项收入进行辅助核算或备查簿登记。

四、关于报告日后调整事项的会计处理

（一）单位应当按规定的结账日进行结账，不得提前或者延迟。年度结账日为公历年度每年的12月31日,即《政府会计准则第7号——会计调整》（以下简称7号准则）所称的年度报告日。年度终了结账时，所有总账账户都应当结出全年发生额和年末余额，并将各账户的余额结转到下一会计年度。单位不得对已记账凭证进行删除、插入或修改。

7号准则规定的“报告日以后发生的调整事项”（以下简称报告日后调整事项）是指自报告日至报告批准报出日之间发生的、单位获得新的或者进一步的证据有助于对报告日存在状况的有关金额作出重新估计的事项，包括已证实资产发生了减损、已确定获得或者支付的赔偿、财务舞弊或者差错等。报告批准报出日一般为财政部门审核通过后，单位负责人批准报告报出的日期。

对于报告日后调整事项，单位应当按照7号准则第十八条的规定进行会计处理，具体规定如下：

1.在发生调整事项的期间进行账务处理：

（1）涉及盈余调整的事项，通过“以前年度盈余调整”科目核算。调整增加以前年度收入或调整减少以前年度费用的事项，记入“以前年度盈余调整”科目的贷方；反之，记入“以前年度盈余调整”科目的借方。

（2）涉及预算收支调整的事项，通过“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”等科目下“年初余额调整”明细科目核算。调整增加以前年度预算收入或调整减少以前年度预算支出的事项，记入“年初余额调整”明细科目的贷方；反之，记入“年初余额调整”明细科目的借方。

（3）不涉及盈余调整或预算收支调整的事项，调整相关科目。

2.调整会计报表和附注相关项目的金额：

（1）报告日编制的会计报表相关项目的期末数或（和）本年发生数。

（2）调整事项发生当期编制的会计报表相关项目的期初数或（和）上年数。

（3）经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整或说明。

（二）单位在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期以前期间的重大会计差错，应当根据7号准则第十五条第一款和第十八条的规定进行会计处理，具体规定如下：

1.按照本条（一）关于报告日后调整事项账务处理的规定，在发现差错的期间进行账务处理。

2.调整会计报表和附注相关项目的金额：

（1）影响收入、费用或者预算收支的，应当将会计差错对收入、费用或者预算收支的影响或者累积影响调整报告期期初、期末会计报表相关净资产项目或者预算结转结余项目，并调整其他相关项目的期初、期末数或（和）本年发生数；不影响收入、费用或者预算收支的，应当调整报告期相关项目的期初、期末数。

（2）调整发现差错当期编制的会计报表相关项目的期初数或（和）上年数。

（3）经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整或说明。

（三）单位在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期间的会计差错或报告期以前期间的非重大会计差错、影响或者累积影响不能合理确定的重大会计差错，应当根据7号准则第十五条第二款规定执行，具体按照本条（一）的规定进行会计处理。

五、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。

本解释第一至第八项自2020年1月1日起施行，允许单位提前采用；第九项适用于2019年度及以后期间的财务报表；第十项、十一项自2019年1月1日起施行。

本解释除第八项（二）以外，其余各项首次施行时均采用未来适用法。

关于印发《政府会计准则制度解释第4号》的通知

财会〔2021〕33号

各中央预算单位，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：

为了进一步健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们制定了《政府会计准则制度解释第4号》，现予印发，请遵照执行。

附件：政府会计准则制度解释第4号

财　政　部

2021年12月22日

附件

政府会计准则制度解释第4号

一、关于参照公务员法管理的事业单位适用的会计科目

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）适用于各级各类行政单位和事业单位（以下统称单位）。通常情况下，参照公务员法管理的

事业单位（以下简称参公单位）执行《行政单位财务规则》的，应当使用《政府会计制度》中适用于行政单位的会计科目；执行《事业单位财务规则》的，应当使用《政府会计制度》中适用于事业单位的会计科目。参公单位应当根据其开展的经济业务事项，并结合所执行的财务制度确定应当使用的会计科目。行政单位和事业单位专用会计科目见附录。

二、关于在建工程按照估计价值转固相关会计处理

根据《政府会计准则第3号——固定资产》（以下简称3号准则）、《政府会计准则第5号——公共基础设施》（以下简称5号准则）规定，已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的固定资产、公共基础设施，应当按照估计价值入账，待办理竣工财务决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

（一）估计价值的确定。

3号准则、5号准则中的估计价值，是指在办理竣工财务决算前，单位在建的建设项目工程的实际成本，包括项目建设资金安排的各项支出，以及应付未付的工程价款、职工薪酬等。估计价值应当根据“在建工程”科目相关明细科目的账面余额确定。

对于建设周期长、建设内容多的大型项目，单项工程已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的，单位应当先按照估计价值将单项工程转为固定资产、公共基础设施。对于一

项在建工程涉及多项固定资产的，在建工程按照估计价值转固时，单位应当分别确定各项固定资产的估计价值。

在建工程按照估计价值转固之后、办理竣工财务决算之前，发生调整已确认的应付工程价款等影响估计价值的事项，单位应当先通过“在建工程”科目进行会计处理，再由在建工程转入固定资产、公共基础设施。

在建工程按照估计价值转固时，单位应当将该项目的工程竣工结算书、各项费用归集表或交付使用资产明细表等材料作为原始凭证。

单位应当在报表附注中披露按照估计价值入账的固定资产、公共基础设施的金额。

（二）按实际成本调整暂估价值的会计处理。

单位办理竣工财务决算后，按实际成本调整资产暂估价值时，应当将实际成本与暂估价值的差额计入净资产，借记或贷记“固定资产”、“公共基础设施”科目，贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。经上述调整后，应将“以前年度盈余调整”科目的余额转入“累计盈余”科目。

根据3号准则、5号准则，单位应当对暂估入账的固定资产、公共基础设施计提折旧（根据政府会计准则制度规定无需计提折旧的除外），实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。单位按实际成本调整暂估价值后，应当以相关资产的账面价值（实际成本减去已提折旧后的金额）作为应计

提折旧额，在规定的折旧年限扣除已计提折旧年限的剩余年限内计提折旧。

单位通过“在建工程”科目核算的信息系统项目工程、保障性住房项目工程，应当参照上述（一）、（二）中的规定进行会计处理。

三、关于固定资产、公共基础设施后续支出的会计处理

（一）后续支出资本化和费用化的划分。

根据3号准则、5号准则，固定资产、公共基础设施在使用过程中发生的后续支出，符合资产确认条件的，应当予以资本化计入固定资产、公共基础设施成本；不符合资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者其他相关资产成本。

通常情况下，为增加使用效能或延长使用年限而发生的改建、扩建、大型维修改造等后续支出，应当计入相关资产成本；为维护正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。列入部门预算支出经济分类科目中资本性支出的后续支出，应当予以资本化。

单位应当根据上述原则，结合有关行业主管部门对维修养护、改建扩建等的规定以及本单位实际，确定本单位固定资产、公共基础设施后续支出资本化和费用化划分的具体会计政策。

单位对于租入等不由本单位入账核算但实际使用的固定资产，发生的符合资产确认条件的后续支出，应当按照《政府会计制度》中“长期待摊费用”科目相关规定进行会计处理。

（二）改建、扩建后资产成本的确定。

根据3号准则、5号准则，在原有固定资产、公共基础设施基础上进行改建、扩建、大型维修改造等建造活动后的固定资产、公共基础设施，其成本按照原固定资产、公共基础设施账面价值加上改建、扩建、大型维修改造等建造活动发生的支出，再扣除固定资产、公共基础设施被替换部分的账面价值后的金额确定。

被替换部分的账面价值难以确定的，单位可以采用合理的分配方法计算确定，或组织专家参照资产评估方法进行估价。单位确定被替换部分的账面价值不切实可行或不符合成本效益原则的，可以不予扣除，但应当在报表附注中予以披露。

单位对于保障性住房发生的后续支出，应当参照上述（一）、（二）中的规定进行会计处理。

四、关于自行研究开发项目形成的无形资产成本的确定

根据《政府会计准则第4号——无形资产》（以下简称4号准则）规定，单位自行研究开发项目形成的无形资产，

其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额。

（一）自行研究开发项目的识别。

4 号准则中所指的自行研究开发项目，应当同时满足以下条件：

1. 该项目以科技成果创造和运用为目的，预期形成至少一项科技成果。科技成果是指通过科学研究与技术开发所产生的具有实用价值的成果。

2. 该项目的研发活动起点可以明确。例如，利用财政资金等单位外部资金设立的科研项目，可以将立项之日作为起点；利用单位自有资金设立的科研项目，可以将单位决策机构批准同意立项之日，或科研人员将研发计划书提交单位科研管理部门审核通过之日作为起点。

（二）自行研究开发项目支出的范围及会计处理。

4 号准则中所指的自行研究开发项目的支出，包括从事研究开发及其辅助活动（以下简称研发活动）人员计提的薪酬，研发活动领用的库存物品，研发活动使用的固定资产和无形资产计提的折旧和摊销，为研发活动支付的其他各类费用等。其中，计提的薪酬根据《政府会计制度》，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费、住房公积金等；为研发活动支付的其他各类费用包括业务费、劳务费、水电气暖费用等。

按照《政府会计制度》的规定，单位应当先通过“研发支出”科目归集自行研究开发项目的支出，借记“研发支出”科目，贷记“应付职工薪酬”、“库存物品”、“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“财政拨款收入”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“预提费用”等科目。“研发支出”科目下归集的各项研发支出后续按4号准则相关规定转入当期费用或无形资产。

不属于4号准则所指的自行研究开发项目所发生的支出，应当在实际发生时计入当期费用。

（三）自行研究开发项目研究阶段和开发阶段的划分。

根据4号准则规定，单位自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。对于研究阶段的支出，应当计入当期费用。对于开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，最终形成无形资产的，应当确认为无形资产；最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

当单位自行研究开发项目预期形成的无形资产同时满足以下条件时，可以认定该自行研究开发项目进入开发阶段：

1.单位预期完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

2.单位具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

3.单位预期该无形资产能够为单位带来经济利益或服务潜能。该无形资产自身或运用该无形资产生产的产品存在市场，或者该无形资产在内部使用具有有用性。

4.单位具有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。

5.归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

通常情况下，单位可以将样品样机试制成功、可行性研究报告通过评审等作为自行研究开发项目进入开发阶段的标志，但该时点不满足上述进入开发阶段5个条件的除外。

五、关于财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的相关会计处理

根据《政府会计制度》规定，单位在年末需要做如下账务处理：财政直接支付方式下，根据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际支付数的差额，在财务会计借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目；在预算会计借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。财政授权支付方式下，根据本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的差额，在财务会计借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目；在预算会计借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

按照《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》（国发〔2021〕5号）规定，市县级财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支，相关单位年末不再进行上述账务处理。中央级和省级单位根据同级财政部门规范国库集中支付结余权责发生制列支的规定，相应进行会计处理。

六、关于单位取得代扣代收代征税款手续费的会计处理

单位从税务机关取得的代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费按规定计入本单位收入，应当按照《政府会计制度》中“其他收入”科目相关规定进行财务会计处理，同时按照“其他预算收入”科目相关规定进行预算会计处理。

七、关于部门（单位）合并财务报表范围中所属事业单位的确认

《政府会计准则制度解释第2号》“九、关于部门（单位）合并财务报表范围”中的部门（单位）所属事业单位，其所属关系应当根据以下原则确认：

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，纳入该举办单位的合并财务报表编制范围；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。

八、关于部门（单位）合并财务报表的编制程序和抵销事项的处理

（一）相关基础工作要求。

1.单位应当加强本部门内部单位清单的管理和更新维护，可以在会计信息系统中将统一社会信用代码等作为部门内部单位的标识依据。发生内部业务或事项时，应当在明细核算或辅助核算中注明“本部门内部单位”。

2.单位对于经常发生的内部业务或事项，应当统一会计处理，并明确内部抵销规则。

3.单位应当根据内部业务或事项的发生频率及金额等因素，建立符合单位实际的定期对账机制，梳理并核对内部业务或事项，及时进行会计处理和调整。

（二）编制程序。

单位应当根据《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》（以下简称9号准则）第十七、十八条规定的程序，编制部门（单位）合并财务报表。一般流程如下：

1.将需要调整的个别财务报表调整为遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的财务报表，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础。被合并主体除了应当向合并主体提供财务报表外，还应当按照9号准则第二十一条的规定提供有关资料。

2.设置合并工作底稿。

3. 将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目金额逐项填入合并工作底稿，并加总得出个别资产负债表、个别收入费用表各项目合计金额。

4. 在合并工作底稿上编制抵销分录，将合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的内部业务或事项对财务报表的影响进行抵销处理。

5. 根据合并主体和被合并主体个别财务报表各项目合计金额、抵销分录发生额计算合并财务报表各项目的合并金额。抵销分录涉及收入、费用项目的，除调整合并收入费用表相应项目外，还应当结转调整合并资产负债表的净资产项目。

6. 根据合并工作底稿中计算确定的各项目合并金额，填列合并财务报表。

（三）抵销内部业务或事项的会计处理。

单位应当根据 9 号准则第十八条第三款的规定，抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响，在合并工作底稿上编制相应抵销分录。

1. 一般情况下的抵销处理。

（1）抵销部门内部单位之间的债权（含应收款项坏账准备）和债务项目。在编制抵销分录时，应当按照内部债权

债务的金额，借记“应付票据”、“应付账款”、“预收账款”、“其他应付款”、“长期应付款”等项目，贷记“应收票据”、“应收账款净额”、“预付账款”、“其他应收款净额”等项目。

其中，债权方对应收款项已计提坏账准备的，单位还应当分别以下情况编制抵销分录：

①初次编制合并报表的，按照内部应收款项计提的坏账准备的金额，借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目，贷记“其他费用”项目。

②连续编制合并报表的。先按照上期抵销的内部应收款项计提的坏账准备的金额，借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目，贷记“累计盈余——年初”项目。再按照本期个别资产负债表中期末内部应收款项相对应坏账准备的增加额，借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目，贷记“其他费用”项目。本期个别资产负债表中期末内部应收款项所对应坏账准备金额减少的，做相反分录。

（2）抵销部门内部单位之间的上级补助收入和对附属单位补助费用项目。在编制抵销分录时，应当按照上级单位对附属单位补助的金额，借记“上级补助收入”项目，贷记“对附属单位补助费用”项目。

（3）抵销部门内部单位之间的上缴上级费用和附属单位上缴收入项目。在编制抵销分录时，应当按照附属单位向上级单位上缴的金额，借记“附属单位上缴收入”、“其他收入”（行政单位使用）项目，贷记“上缴上级费用”项目。

（4）抵销部门内部单位之间除（2）、（3）以外的收入和费用项目。在编制抵销分录时，应当按照内部交易的金额，借记“事业收入”、“非同级财政拨款收入”、“经营收入”、“租金收入”、“其他收入”等项目，贷记按费用性质列示的收入费用表中的“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“其他费用”等项目；同时，贷记按费用经济分类列示的收入费用表中的“商品和服务费用”、“其他费用”等项目。

（5）对涉及增值税的应税业务，单位应当按照不含增值税的净额抵销收入和费用项目。

2.不抵销的内部业务或事项。

（1）付款方计入费用、收款方计入应缴财政款的，在编制部门（单位）合并财务报表时，该费用项目不应抵销。

（2）单位相互之间销售商品、提供劳务形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益，在国务院财政部门作出抵销处理的规定之前，单位在编制部门（单位）合并财务报表时暂不抵销。

（3）按照国务院财政部门财务报告编制的有关规定，金额不超过抵销阈值的，在编制部门（单位）合并财务报表时可以不进行抵销。

3.特殊情况下的抵销处理。

在各单位充分对账、会计处理正确的前提下，部门合并主体对于明细核算或辅助核算中注明“本部门内部单位”，但按照“1.一般情况下的抵销处理”规定未能进行抵销处理，且不属于“2.不抵销的内部业务或事项”的项目，可以直接按照内部业务或事项的金额编制抵销分录：借记有关应付及预收、收入项目，贷记有关应收及预付、费用项目，按其差额借记或贷记“累计盈余”项目。

部门合并主体应当在报表附注中披露按照特殊情况下的抵销处理方法抵销的项目及其金额。

（四）相关会计核算要求。

1.单位通过本部门内部单位转拨资金方式，从本部门以外单位取得收入（或向本部门以外单位支付费用）的，不属于编制部门（单位）合并财务报表时应当抵销的内部业务或事项。在会计核算时，转拨单位应当通过“其他应付款”科目进行会计处理。实际取得收入（或支付费用）的单位确认的收入（费用）、转拨单位确认的其他应付款，在会计核算时不应注明“本部门内部单位”，应当按资金的最初来源（最

终支付对象）注明“本部门以外同级政府单位”、“本部门以外非同级政府单位”或“其他单位”。

2.编制部门（单位）合并财务报表过程中发现报告期和报告期以前期间的会计差错，属于报告日以后发生的调整事项，应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》的规定进行会计处理，再根据调整后的个别财务报表编制合并财务报表。

九、关于生效日期

本解释“关于财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的相关会计处理”适用于2021及以后年度，“关于部门（单位）合并财务报表范围中所属事业单位的确认”适用于编制2021及以后年度的部门（单位）合并财务报表，“关于部门（单位）合并财务报表的编制程序和抵销事项的处理”适用于编制2022及以后年度的部门（单位）合并财务报表，其余规定自2022年1月1日起施行。本解释规定首次施行时均采用未来适用法。

政府会计准则制度解释第5号

一、关于预算管理一体化相关会计处理

该问题主要涉及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下称《政府会计制度》）中有关财政拨款（预算）收入及相关支出的会计处理。

根据《预算管理一体化规范（试行）》（财办〔2020〕13号）、《中央财政预算管理一体化资金支付管理办法（试行）》（财库〔2022〕5号）等规定，中央一体化试点部门及其所属相关预算单位（以下称中央预算单位）在预算管理一体化下的有关会计处理规定如下:

（一）有关会计科目的设置和使用。

实行预算管理一体化的中央预算单位在会计核算时不再使用“零余额账户用款额度”科目，“财政应返还额度”科目和“资金结存——财政应返还额度”科目下不再设置“财政直接支付”、“财政授权支付”明细科目。

（二）有关账务处理规定。

1.财政资金支付的账务处理。

中央预算单位应当根据收到的国库集中支付凭证及相关原始凭证，按照凭证上的国库集中支付入账金额，在财务

会计下借记“库存物品”、“固定资产”、“业务活动费用”、“单位管理费用”、“应付职工薪酬”等科目，贷记“财政拨款收入”科目（使用本年度预算指标）或“财政应返还额度”科目（使用以前年度预算指标）；同时，在预算会计下借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目（使用本年度预算指标）或“资金结存——财政应返还额度”科目（使用以前年度预算指标）。

2.按规定向本单位实有资金账户划转财政资金的账务处理。

中央预算单位在某些特定情况下按规定从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金用于后续相关支出的，可在“银行存款”或“资金结存——货币资金”科目下设置“财政拨款资金”明细科目，或采用辅助核算等形式，核算反映按规定从本单位零余额账户转入实有资金账户的资金金额，并应当按照以下规定进行账务处理:

（1）从本单位零余额账户向实有资金账户划转资金时，应当根据收到的国库集中支付凭证及实有资金账户入账凭证，按照凭证入账金额，在财务会计下借记“银行存款”科目，贷记“财政拨款收入”科目（使用本年度预算指标）或“财政应返还额度”科目（使用以前年度预算指标）；同时，在预算会计下借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“财

政拨款预算收入”科目（使用本年度预算指标）或“资金结存——财政应返还额度”科目（使用以前年度预算指标）。

（2）将本单位实有资金账户中从零余额账户划转的资金用于相关支出时，按照实际支付的金额，在财务会计下借记“应付职工薪酬”、“其他应交税费”等科目，贷记“银行存款”科目；同时，在预算会计下借记“行政支出”、“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

3. 已支付的财政资金退回的账务处理。

发生当年资金退回时，中央预算单位应当根据收到的财政资金退回通知书及相关原始凭证，按照通知书上的退回金额，在财务会计下借记“财政拨款收入”科目（支付时使用本年度预算指标）或“财政应返还额度”科目（支付时使用以前年度预算指标），贷记“业务活动费用”、“库存物品”等科目；同时，在预算会计下借记“财政拨款预算收入”科目（支付时使用本年度预算指标）或“资金结存——财政应返还额度”科目（支付时使用以前年度预算指标），贷记“行政支出”、“事业支出”等科目。

发生项目未结束的跨年资金退回时，中央预算单位应当根据收到的财政资金退回通知书及相关原始凭证，按照通知书上的退回金额，在财务会计下借记“财政应返还额度”科目，贷记“以前年度盈余调整”、“库存物品”等科目；同

时，在预算会计下借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款结转——年初余额调整”等科目。

4.结余资金上缴国库的账务处理。

因项目结束或收回结余资金，中央预算单位按照规定通过实有资金账户汇总相关资金统一上缴国库的，应当根据一般缴款书或银行汇款单上的上缴财政金额，在财务会计下借记“累计盈余”科目，贷记“银行存款”科目；同时，在预算会计下借记“财政拨款结余——归集上缴”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。中央预算单位按照规定注销财政拨款结转结余资金额度的，应当按照《政府会计制度》相关规定进行账务处理。

5.年末的账务处理。

年末，中央预算单位根据财政部批准的本年度预算指标数大于当年实际支付数的差额中允许结转使用的金额，在财务会计下借记“财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时，在预算会计下借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

上述会计处理中涉及增值税业务的，相关账务处理参见《政府会计制度》中“应交增值税”等科目相关规定。

（三）关于新旧衔接的会计处理。

中央预算单位在转为预算管理一体化资金支付方式时，应当注销原零余额账户用款额度，按照零余额账户用款额度

的金额，在财务会计下借记“财政拨款收入”科目（本年度预算指标）或“财政应返还额度”科目（以前年度预算指标），贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，在预算会计下借记“财政拨款预算收入”科目（本年度预算指标）或“资金结存——财政应返还额度”科目（以前年度预算指标），贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

省级及以下地方预算单位在预算管理一体化下的有关会计处理参照上述规定执行，但财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的地区，预算单位不执行上述规定中“5.年末的账务处理”。

二、关于从结余中提取的专用基金的会计处理

该问题主要涉及《政府会计制度》中有关专用基金、专用结余的会计处理。

（一）有关账务处理规定。

根据《事业单位财务规则》（财政部令第108号）规定，事业单位应当将专用基金纳入预算管理。事业单位按照规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，应当在财务会计下借记“业务活动费用”等费用科目，贷记“银行存款”等科目，并在有关费用科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用基金”（使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照《政府会计制度》中“专用基金”科目相关规定进行处理）；同时，在预算会计下借记“事业支出”等

预算支出科目，贷记“资金结存”科目，并在有关预算支出科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用结余”。

事业单位应当在期末将有关费用中使用专用基金的本期发生额转入专用基金，在财务会计下借记“专用基金”科目，贷记“业务活动费用”等科目；在年末将有关预算支出中使用专用结余的本年发生额转入专用结余，在预算会计下借记“专用结余”科目，贷记“事业支出”等科目。

（二）有关列报要求。

事业单位在编制净资产变动表时，“本年盈余”行“专用基金”项目应当根据本年使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时直接计入费用的金额，以“-”号填列；“使用专用基金”行“专用基金”项目应当根据本年使用专用基金时直接冲减专用基金余额的金额填列。

事业单位在编制预算结转结余变动表时，“三、本年变动金额”中“其他资金结转结余”项目下的“本年收支差额”项目，应当根据“非财政拨款结转”科目下“本年收支结转”明细科目、“其他结余”科目、“经营结余”科目、“专用结余”科目本年转入的预算收入与预算支出的差额的合计数填列。自2023年度起，“三、本年变动金额”中“其他资金结转结余”项目下不再设置“使用专用结余”项目。

三、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。2022年度内自《事业单位财

务规则》（财政部令第108号）、《中央财政预算管理一体化资金支付管理办法（试行）》（财库〔2022〕5号）施行日至本解释首次执行日期间，相关单位上述业务的会计处理与本解释规定不一致的，应当根据本解释相关规定进行处理。

政府会计准则制度解释第6号

一、关于固定资产的明细核算

根据《固定资产等资产基础分类与代码》（GB/T 14885-2022），行政事业单位（以下简称单位）应当自本解释施行之日起，在《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称《政府会计制度》）中“固定资产”、“固定资产累计折旧”科目下按照固定资产类别设置“房屋和构筑物”、“设备”、“文物和陈列品”、“图书和档案”、“家具和用具”、“特种动植物”明细科目。

同时，单位应当将“固定资产”科目和对应的“固定资产累计折旧”科目原相关明细科目余额（如有）按以下规定转入新的明细科目：

1.原“房屋及构筑物”明细科目的余额，按照所属资产类别分别转入“房屋和构筑物”、“设备”、“家具和用具”明细科目；

2.原“专用设备”、“通用设备”明细科目的余额转入“设备”明细科目；

3.原“图书、档案”明细科目的余额转入“图书和档案”明细科目；

4.原“家具、用具、装具及动植物”明细科目中属于家

具、用具、装具的资产余额转入“家具和用具”明细科目；

5.原“家具、用具、装具及动植物”明细科目中属于动植物的资产余额转入“特种动植物”明细科目。

二、关于工程项目专门借款利息的会计处理

单位为购建固定资产等工程项目借入专门借款的，属于工程项目建设期间发生的利息费用，应当计入工程成本，在财务会计借记“在建工程——待摊投资”科目，贷记“应付利息”或“长期借款——应计利息”科目；属于工程项目建设期间尚未动用的借款资金产生的归属于单位的利息收入，应当冲减工程成本，在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目。

专门借款不属于工程项目建设期间发生的利息费用，应当计入当期费用，在财务会计借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”或“长期借款——应计利息”科目；不属于工程项目建设期间尚未动用的借款资金产生的归属于单位的利息收入，应当计入当期收入，在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“利息收入”科目。

单位应当在实际支付专门借款利息支出、收到尚未动用的借款资金产生的归属于单位的利息收入时，按照《政府会计制度》相关规定进行预算会计处理。

工程项目建设期间的确定，应当遵循《政府会计准则第8号——负债》（财会〔2018〕31号）的规定。

三、关于以前年度社会保险费结算的会计处理

单位因养老保险制度改革实施准备期清算、养老保险缴费比例调整等原因导致调整以前年度应缴社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金等）的，对属于单位缴费的部分应区分以下情况进行会计处理:

（一）社会保险经办机构轧差退回以前年度缴费的情况。

单位应当在财务会计借记“银行存款”、“财政应返还额度”等科目，贷记“以前年度盈余调整”等科目；在预算会计借记“资金结存”科目，贷记有关结转结余科目下的“年初余额调整”明细科目。

有关资金需缴回财政或注销财政拨款结转结余资金额度的，应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。

（二）社会保险经办机构轧差补收以前年度缴费的情况。

在确定补缴金额时，单位应当在财务会计借记“以前年度盈余调整”等科目，贷记“应付职工薪酬——社会保险费”科目。

在实际补缴时，单位应当在财务会计借记“应付职工薪酬——社会保险费”科目，贷记“银行存款”、“财政应返还额度”、“财政拨款收入”等科目；在预算会计借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“资金结存”、“财

政拨款预算收入”等科目。

（三）社会保险经办机构全额退回以前年度缴费，再按调整后的结算金额收缴的情况。

单位在收到全额退费时，应当在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目，预算会计不作处理。

单位按调整后的结算金额缴费时，应当区分以下情况进行会计处理:

1.结算缴费金额小于退费金额的。

单位应当在财务会计按照退费金额借记“其他应付款”科目，按照结算缴费金额贷记“银行存款”等科目，按照其差额贷记“以前年度盈余调整”等科目；在预算会计按照差额借记“资金结存”科目，贷记有关结转结余科目下的“年初余额调整”明细科目。

有关资金需缴回财政或注销财政拨款结转结余资金额度的，应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。

2.结算缴费金额大于退费金额的。

在确定缴纳金额时，单位应当在财务会计按照结算缴费金额大于退费金额的差额借记“以前年度盈余调整”等科目，贷记“应付职工薪酬——社会保险费”科目。

在实际缴纳时，单位应当在财务会计按照退费金额借记“其他应付款”科目，按照差额借记“应付职工薪酬——社会保险费”科目，按照结算缴费金额贷记“银行存款”、“财

政应返还额度”、“财政拨款收入”等科目；在预算会计按照差额借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“资金结存”、“财政拨款预算收入”等科目。

此外，单位对属于个人缴费的部分，收到退回的以前年度缴费时，应当在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目；确定应补缴以前年度缴费金额时，应当在财务会计借记“其他应收款”科目，贷记“应付职工薪酬——社会保险费”科目；从应付职工薪酬中代扣应补缴的社会保险费时，应当在财务会计借记“应付职工薪酬——基本工资”科目，贷记“其他应收款”科目。

四、关于事业单位开办资金的会计处理

事业单位在初始设立并取得开办资金对应的各类资产时，应当在财务会计借记有关资产科目，贷记“累计盈余”科目。同时，在预算会计按照取得的纳入部门预算管理的资金，借记“资金结存”科目，贷记有关预算收入科目。本解释所称初始设立不包括《行政事业单位划转撤并相关会计处理规定》（财会〔2022〕29号）中合并、分立情形下新组建单位，以及本解释“关于由执行其他会计制度转为执行政府会计准则制度的新旧衔接处理”中单位性质转为事业单位的情形。

事业单位在持续运行期间，接受举办单位无偿投入资产的，应当按照《政府会计制度》中取得上级补助收入、无偿

调入非现金资产等业务相关规定进行会计处理。

事业单位办理开办资金变更登记，无需进行会计处理。

五、关于由执行其他会计制度转为执行政府会计准则制度的新旧衔接处理

因单位性质或执行的财务管理制度发生变化，由执行其他会计制度转为执行政府会计准则制度的，单位应当按照以下规定进行新旧衔接处理。

在首次执行日，单位应当按照政府会计准则制度的规定设立新账，对所有资产、负债、净资产、预算结余进行重新分类、确认和计量，一般流程包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余科目，将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。单位按照政府会计准则制度确认原未入账资产、负债，以及调整资产、负债余额的，应当相应调整累计盈余。单位应当按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制首次执行日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

在首次执行日，单位应当根据新账会计科目期初余额，按照政府会计准则制度编制期初资产负债表，并在附注披露新旧衔接对报表项目金额的影响。

单位在首次执行日后编制财务报表和预算会计报表应当遵循政府会计准则制度的规定，首份年度财务报表和预算会计报表无需填列上年比较数。

六、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。

本解释规定首次施行时均采用未来适用法。

第一篇

政府会计准则、制度、指南

事业单位成本核算指引



关于印发《事业单位成本核算基本指引》的通知

财会〔2019〕25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：

为促进事业单位加强成本核算工作，提升单位内部管理水平和运行效率，夯实绩效管理基础，根据《中华人民共和国会计法》以及政府会计准则制度等，我部制定了《事业单位成本核算基本指引》，现予印发，自2021年1月1日起施行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：事业单位成本核算基本指引

财政部

2019年12月17日

附件：

事业单位成本核算基本指引

第一章 总则

第一条 为促进事业单位加强成本核算工作，提升单位内部管理水平和运行效率，夯实绩效管理基础，根据《中华人民共和国会计法》以及政府会计准则制度等，制定本指引。

第二条 本指引适用于执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的事业单位（以下简称单位）。

第三条 本指引所称成本，是指单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括人力资源耗费，房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资产的耗费，知识产权等无形资产的耗费，以及其他耗费。

第四条 本指引所称成本核算，是指单位对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总成本、单位成本等，并向有关使用者提供成本信息的活动。

第五条 单位进行成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。单位的成本信息需求包括但不限于以下方面：

（一）成本控制。为满足该需求，单位应当完整、准确核算特定成本核算对象的成本，揭示成本发生和形成过程，以便对影响成本的各种因素、条件施加影响或管控，将实际成本控制在预期目标内。

（二）公共服务或产品定价。为满足该需求，单位应当准确核算公共服务或产品的成本，以便为政府定价机构、有关单位制定相关价格或收费标准提供依据和参考。

（三）绩效评价。为满足该需求，单位应当设置与成本相关的绩效指标并加以准确核算，以便衡量单位整体和内部组织部门运行效率、核心业务实施效果、政策和项目资金使用效果。

第六条 单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算，财务会计有关明细科目设置和辅助核算应当满足成本核算的需要。

第七条 单位应当建立健全成本费用相关原始记录，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，为成本核算提供必要的数据基础。

第八条 单位进行成本核算，应当遵循以下原则：

（一）相关性原则。单位选择成本核算对象、归集分配成本、提供成本信息应当与满足成本信息需求相关，有助于成本信息使用者依据成本信息作出评价或决策。

（二）可靠性原则。单位应当以实际发生的经济业务或事项为依据进行成本核算，保证成本信息真实可靠、内容完整。

（三）适应性原则。单位进行成本核算，应当与单位行业特点、特定的成本信息需求相适应。

（四）及时性原则。单位应当及时收集、传递、处理、报告成本信息，便于信息使用者及时作出评价或决策。

（五）可比性原则。同一单位不同期间、相同行业不同单位，对相同或相似的成本核算对象进行成本核算所采用的方法和依据等应当保持一致，确保成本信息相互可比。

（六）重要性原则。单位选择成本核算对象、进行成本核算应当区分重要程度，对于重要的成本核算对象和成本项目应当力求成本信息的精确，对于非重要的成本核算对象和成本项目可以适当简化核算。

第九条 单位可以根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期等编制成本报告，全面反映单位成本核算情况。

第二章 成本核算对象

第十条 单位应当根据其职能目标、所处行业特点，以及不同的成本信息需求等确定成本核算对象。

第十一条 单位可以多维度、多层次地确定成本核算对象。

第十二条 单位按照维度确定的成本核算对象主要包括：

（一）按业务活动类型确定的成本核算对象。

（二）按政策、项目确定的成本核算对象。

（三）按提供的公共服务或产品确定的成本核算对象。

第十三条 单位按照层次确定的成本核算对象主要包括：

（一）以单位整体作为成本核算对象。

（二）按内部组织部门确定的成本核算对象。

（三）按业务团队确定的成本核算对象。

第十四条 单位为满足成本控制需求，可以以业务活动类型、项目、内部组织部门等作为成本核算对象；为满足公共服务或产品定价需求，可以以公共服务或产品作为成本核算对象；为满足内部绩效评价需求，可以以项目、内部组织部门、业务团队等作为成本核算对象；为满足外部绩效评价需求，可以以政策和项目、单位整体等作为成本核算对象。

第三章 成本项目和范围

第十五条 单位应当根据成本信息需求设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目是指将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

单位可以根据具体成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目。

第十六条 单位成本项目的设置，应当与政府会计准则制度中“加工物品”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目的明细科目保持协调。

单位可以根据需要在本条前款规定的成本项目下设置进一步的明细项目或进行辅助核算。

第十七条 不属于成本核算对象的耗费，不计入该成本核算对象的成本。

成本核算对象为业务活动类型的，与单位开展业务活动耗费无关的费用，如资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用等，一般不计入成本。

成本核算对象为单位整体的，单位负有管理维护职责但并非为满足其自身开展业务活动需要所控制资产的折旧（摊

销）费用，如公共基础设施折旧（摊销）费、保障性住房折旧费等，一般不计入成本。

第十八条 为满足公共服务或产品定价需求开展的成本核算，应当在对相关成本进行完整核算的基础上，按规定对成本范围予以调整，如按规定调减不符合有关法律法规规定的费用、有财政资金补偿的费用等。

第四章 成本归集和分配

第十九条 单位一般通过“业务活动费用”“单位管理费用”等会计科目，按照成本项目归集实际发生的各种费用，据此计算确定各成本核算对象的成本。

当成本核算对象为自制或委托外单位加工的各种物品、建设工程项目、自行研究开发项目时，应当按照政府会计准则制度等规定分别通过“加工物品”“在建工程”“研发支出”等会计科目，按照成本项目归集并结转实际发生的各种费用。

第二十条 单位应当根据成本信息需求，对具体的成本核算对象分别选择完全成本法或制造成本法进行成本核算。

完全成本法，是指将单位所发生的全部耗费按照成本核算对象进行归集和分配，计算出总成本和单位成本的方法。成本核算对象为单位整体、主要业务活动的，可以采用完全成本法。

制造成本法，是指只将与产品制造或业务活动有联系的费用计入成本核算对象，不将单位管理费用等向成本核算对象分配的方法。成本核算对象为公共服务或产品、项目、内部组织部门、业务团队的，可以采用制造成本法。

第二十一条 单位所发生的费用，按照计入成本核算对象的方式不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，应当按照所对应的成本项目类别，直接计入成本核算对象。

间接费用是指不能直接计入成本核算对象的费用，应当选择合理的分配标准或方法分配计入各个成本核算对象。

第二十二条 单位应当根据业务特点，按照资源耗费方式确定合理的间接费用分配标准或方法。

间接费用分配标准或方法一般遵循因果关系和受益原则，将资源耗费根据资源耗费动因分项目追溯或分配至相关的成本核算对象，如根据工作量占比、耗用资源占比、收入占比等。

同一成本核算对象的间接费用分配标准或方法一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动。

第二十三条 单位应当根据其职能目标确定主要的专业业务活动，作为基本的成本归集和分配的对象。

第二十四条 单位内直接开展专业业务活动的业务部门所发生的业务活动费用，如直接开展专业业务活动人员的工资福利费用、开展专业业务活动领用的库存物品成本、业务部门所使用资产的折旧（摊销）费用等，应当区分直接费用和间接费用，归集、分配计入各类业务活动等成本核算对象。

第二十五条 单位内为业务部门提供服务或产品的辅助部门所发生的业务活动费用，应当采用合理的标准或方法分配计入各类业务活动等成本核算对象。

辅助部门之间互相提供的服务、产品成本，应当采用合理的方法，进行交互分配。互相提供服务、产品的成本较少的，可以不进行交互分配，直接分配计入各类业务活动等成本核算对象。

第二十六条 单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的单位管理费用，如单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的费用，可以根据成本信息需求，采用合理的标准或方法分配计入相关成本核算对象。

第二十七条 成本核算对象为公共服务或产品的，可以合理选择品种法、分批法、分步法等方法进行成本核算。

第五章 附则

第二十八条 行业事业单位（如医院、高等学校、科学事业单位）的成本核算具体指引等，应当由财政部遵循本指引制定。

第二十九条 行政单位、参照执行政府会计准则制度的非行政事业单位主体开展成本核算工作，可以参照执行本指引。

第三十条 本指引由财政部负责解释。

第三十一条 本指引自 2021 年 1 月 1 日起施行。

事业单位成本核算具体指引——高等学校

第一章 总则

第一条 为规范高等学校成本核算工作，提升内部管理水平和运行效率，服务高等学校全面实施预算绩效管理，推动高等教育高质量发展，根据《事业单位成本核算基本指引》（财会〔2019〕25号）、《高等学校财务制度》（财教〔2022〕128号）等规定，制定本指引。

第二条 本指引适用于执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的高等学校，包括各级人民政府举办的全日制普通高等学校和成人高等学校。

高等学校下设的独立学院和研究院、其他社会组织和个人举办的高等学校、科学事业单位等开展高等学校教学活动成本核算的，可以参照本指引执行。高等学校下设的中小学、幼儿园等其他独立法人单位成本核算不适用本指引。中等职业学校可以参照本指引开展成本核算。

第三条 本指引所称成本，是指高等学校特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括人力资源耗费，房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资产的耗费，知识产权等无形资产的耗费，以及其他耗费。

本指引所称成本核算，是指高等学校对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总成本、单位成本等，并向有关信息使用者提供成本信息的活动。

本指引所称成本核算对象，是指高等学校在成本核算时根据其职能目标、成本信息需求等确定的，归集和分配资源耗费的具体对象。

本指引所称成本项目，是指高等学校将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

第四条 高等学校开展成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。高等学校的成本信息需求包括但不限于以下方面：

（一）为高等学校及其内部组织机构合理控制成本、优化成本结构、提升资金使用效益提供信息支撑。

（二）为有关部门、高等学校进行高等教育资源配置（如确定学费收取标准等）提供成本信息参考。

（三）为财政、教育等有关部门开展高等学校整体、政策、项目等绩效管理工作提供成本信息支撑，同时也为高等学校开展绩效自评提供依据。

第五条 高等学校应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算，财务会计有关明细科目和辅助核算应当满足成本核算的需要。

第六条 开展成本核算的高等学校应当建立健全成本核算领导机制和工作机制，明确成本核算相关部门的职责，制定成本核算工作方案及相关工作制度，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，保障成本核算工作正常有序开展。

第七条 高等学校成本核算的基本步骤包括：

（一）按照成本核算要求采集费用、收入、教职工和学生等各类人员相关信息、房屋面积等成本相关基础数据。

（二）确定成本核算对象。

（三）确定成本核算对象的成本范围和成本项目。

（四）将直接费用归集至成本核算对象；选择科学、合理的成本动因或分配基础，将间接费用分配至成本核算对象；计算确定各成本核算对象的成本。

（五）根据成本核算结果编制成本报告。

第八条 高等学校可以根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期编制成本报告，全面反映成本核算情况。高等学校至少应以公历年度作为核算周期，同时可以结合成本信息需求按照教学周期、项目实施周期等进行成本核算。

第九条 高等学校在开展成本核算的过程中，关于成本核算原则等内容，应当遵循《事业单位成本核算基本指引》的相关规定。

第二章 成本核算对象

第十条 高等学校可以根据业务特点和成本信息需求，多层次、多维度地确定成本核算对象。

高等学校按照管理层次确定的成本核算对象，主要包括高等学校整体、内部组织部门、学科、专业等。

高等学校按照活动类型确定的成本核算对象，主要包括教学、科研等专业业务活动（以下简称业务活动）和其他活动。

第十一条 高等学校至少应当将业务活动中的教学活动作为成本核算对象，也可以根据成本信息需求将科研活动等作为成本核算对象。

第十二条 教学活动成本可以进一步划分为院系教学成本、学生教学成本：

（一）院系教学成本。为满足教学活动成本控制、绩效管理等需求，高等学校以提供教学服务的各学院、系、所、中心（以下统称院系）为成本核算对象，核算院系面向本院系和其他相关院系学生开展教学活动的直接或间接耗费的资源，即院系教学成本。

（二）学生教学成本。为满足高等教育资源配置等需求，高等学校以不同类别学生为成本核算对象，核算学生接受教

学服务相关的各项耗费。高等学校可以按照不同学生类别，分专业、学科、学历等成本核算对象，核算学生教学成本。

1.专业成本。以不同专业的学生为成本核算对象，核算各专业学生直接或间接耗费的资源，即专业成本。

2.学科成本。以不同学科的学生为成本核算对象，核算各学科学生直接或间接耗费的资源，即学科成本。

3.学历成本。以不同学历类型的学生为成本核算对象，核算各学历类型学生直接或间接耗费的资源，即学历成本。

高等学校开展学生教学成本核算时，一般将专业作为基本类别，并在专业成本的基础上进一步核算学科成本、学历成本等。以各类别学生教学成本总额，按该类别学生人数求平均，即该类别的生均成本。

高等学校可以根据单位实际情况，对上述成本核算对象进行调整或补充。

第三章 成本范围和成本项目

第十三条 高等学校成本范围的界定应当与成本核算对象、成本信息需求相适应。

成本核算对象为高等学校整体的，其成本范围包括高等学校发生的全部费用，即业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费

用、所得税费用、其他费用。成本核算对象为教学、科研活动的，其成本范围包括业务活动费用和单位管理费用中与开展教学、科研活动相关的部分。

为满足不同的成本信息需求，高等学校应当在对相关成本进行完整核算的基础上，按规定对成本范围予以调整。

第十四条 高等学校应当根据成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

第十五条 高等学校成本项目的设置，应当与成本核算对象所对应财务会计科目的明细科目或辅助核算项目保持协调，确保成本数据与财务会计数据的同源性和一致性。

第十六条 高等学校业务活动的成本项目应当包括：工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费和其他业务费用。高等学校应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目下的相关明细科目归集获取各成本项目的费用。

对于金额较大、发生频繁或重要性程度较高的成本项目，高等学校可以根据需要在上述成本项目下设置明细项目或进行辅助核算。例如，高等学校可对学生住宿相关费用增设明细项目进行核算，在对个人和家庭的补助费用下增设学生奖助费用项目等。

第四章　业务活动成本归集与分配

第一节 一般要求

第十七条 高等学校可以根据成本信息需求，对业务活动相关成本核算对象选择完全成本法或制造成本法进行核算。

完全成本法下应当将业务活动费用、单位管理费用均归集、分配至成本核算对象。

制造成本法下只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象。

第十八条 高等学校发生的费用按照费用计入成本核算对象方式的不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，包括工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费和其他业务费用中可以直接计入成本核算对象的费用。

间接费用是指不能直接计入某一成本核算对象、需由多个成本核算对象共同负担的费用。高等学校应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，选择合理的分配方法将间接费用分配至相关成本核算对象。

间接费用分配方法一般遵循因果关系和受益原则，根据

资源耗费动因进行分配。同一成本核算对象的间接费用分配标准或方法一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动，有证据证明新方法能够显著提升成本核算质量的除外。

第十九条 高等学校在开展成本核算时，通常将内部机构划分为以下几类：

（一）业务部门。业务部门是指高等学校开展教学、科研等业务活动的机构，高等学校的业务部门一般采用院系的形式进行设置。

（二）辅助部门。辅助部门是指为教学、科研等业务部门提供服务或产品的机构，如图书馆、信息技术中心等部门。

（三）行政及后勤管理部门。行政及后勤管理部门是指开展行政管理和后勤保障等管理活动的机构，如学校办公室、人事部门、学生管理部门等行政部门，以及餐饮管理部门、公寓管理部门等后勤部门。高等学校可根据成本核算需要进一步将行政及后勤管理部门划分为行政部门和后勤部门。

第二十条 高等学校业务活动成本归集和分配的一般流程如下：

（一）将“业务活动费用”科目的本期发生额按照活动类型、成本项目分别归集至业务部门、辅助部门，将“单位管理费用”科目的本期发生额按照成本项目归集至行政及后勤管理部门。

（二）将行政及后勤管理部门的费用（仅限完全成本法）、辅助部门的费用分配至各业务部门。其中，行政及后勤管理部门的费用一般先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门；辅助部门费用占比不高的，也可以直接将行政及后勤管理部门的费用直接全部分配至业务部门。行政及后勤管理部门之间、辅助部门之间相互提供服务或产品的金额占比较大的，也可以将费用先进行交互分配，再分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用分配至相关成本核算对象。

第二十一条 在完全成本法下，高等学校应当将行政及后勤管理部门的费用分配至教学活动和科研等其他业务活动。在实际费用分配过程中，高等学校可以根据业务特点将相关行政及后勤管理部门归集的费用直接分配至某类业务活动（如教务部门归集的费用可全部分配至教学活动）。无法直接分配的，应当采用参数分配法分配至不同活动类型。

第二节　院系教学成本核算

第二十二条 高等学校应当将“业务活动费用——教育费用”科目的本期发生额归集和分配至各院系教学活动和辅助部门教辅活动。

第二十三条 在完全成本法下，高等学校一般采用参数分配法[1]将行政及后勤管理部门的费用（不包括其直接面向学生提供服务和产品的相关费用，即支持成本）分配至各院系教学活动和辅助部门教辅活动，分配参数可以根据相关行政及后勤管理部门业务特点选择教职工或学生人数、房屋面积、工作量、费用、收入等。分配参数一经确定，应保持相对稳定。

某院系教学活动应分配的行政及后勤管理部门费用=该院系教学活动分配参数×分配率

某辅助部门教辅活动应分配的行政及后勤管理部门费用=该辅助部门教辅活动分配参数×分配率

分配率=行政及后勤管理部门的费用÷各院系和辅助部门分配参数之和

第二十四条 高等学校一般采用参数分配法将辅助部门教辅活动归集和分配的费用分配至各院系教学活动，分配参数可以选择教职工或学生人数、工作量、房屋面积等。

第二十五条 高等学校按照第二十二条至第二十四条规定将院系教学活动归集和分配的业务活动费用、单位管理费用加总，即为院系教学成本。

[1] 高等学校在应用参数分配法时，可以按照成本项目分别采用不同的分配参数。

第三节　学生教学成本核算

第二十六条 学生教学成本包括直接教学成本和支持成本。

直接教学成本是指某类学生所在院系或相关院系按照培养计划提供的各类课程、实践活动、论文和毕业设计指导等(以下统称课程)成本以及其他直接计入该类学生的成本。支持成本是指行政及后勤管理部门直接面向学生提供服务和产品的成本。

在完全成本法下,高等学校应当在分别核算直接教学成本和支持成本的基础上计算学生教学成本。

第二十七条 高等学校将专业作为基本学生类别的，在核算某专业的直接教学成本时,对于院系教学成本中可归集至直接教学成本的，应直接归集至该专业的直接教学成本;对于无法归集的,应当先将其分配至课程或学分,再进一步分配至直接教学成本。

第二十八条 高等学校通过课程核算直接教学成本时，一般包括以下步骤:

(一)核算课程成本。一般采用参数分配法，选择合理的分配参数将无法归集至直接教学成本的院系教学成本分配至课程，分配参数可以选择学分数、课时、人次等，并考虑不同学历层次课程的资源耗费差异。

某课程成本=该课程的分配参数×课程相应学历层次的资源耗费权重×分配率

分配率=（院系教学成本−可归集至直接教学成本的院系教学成本）÷Σ（各学历层次的分配参数×相应学历层次的资源耗费权重）

具备条件的高等学校可以采用作业成本法，根据资源动因将院系教学成本分配至有关作业，然后再将作业成本根据作业动因分配至课程。高等学校应当在梳理教学流程基础上划分作业，例如授课、指导论文、实践活动、考试等。资源动因、作业动因参数可以选择学分数、课时、人次、房屋面积、课后作业次数等。

（二）核算课程生均成本。在课程成本基础上按照修习人数计算得到课程生均成本。

某课程生均成本=该课程成本÷该课程的修习人数

（三）按照实际课程修习情况或培养方案将各专业学生可归集至直接教学成本的院系教学成本和在本院系及其他相关院系修习的课程成本进行累加，得到直接教学成本。

某专业的直接教学成本=可归集至直接教学成本的院系教学成本+Σ（相关课程生均成本×该专业修习相关课程的人数）

第二十九条 高等学校通过学分核算直接教学成本时，一般包括以下步骤：

（一）核算单位学分成本。一般考虑不同学历层次学分的资源耗费差异，选取加权学分数作为分配参数，并将无法归集至直接教学成本的院系教学成本分配至学分（未实施学分制管理的高等学校可以用课时数代替学分）。

某学历层次单位学分成本=相应学历层次单位学分资源耗费权重×分配率

分配率=（院系教学成本−可归集至直接教学成本的院系教学成本）÷该院系的加权学分数

某院系的加权学分数=Σ（各学历层次的学生在该院系修习学分数×相应学历层次单位学分资源耗费权重）

（二）根据各专业学生可归集至直接教学成本的院系教学成本和在本院系及其他相关院系修习学分成本计算得到直接教学成本。

某专业的直接教学成本=可归集至该专业直接教学成本的院系教学成本+本院系相应学历层次单位学分成本×该专业学生在本院系修习学分数+Σ相关院系相应学历层次单位学分成本×该专业学生在相关院系修习学分数

第三十条 高等学校按照学生类型、人数等标准，将行政及后勤管理部门直接面向学生提供产品和服务的相关费用（如学生宿舍管理部门的费用）分配至专业，即为支持成本。

某专业的支持成本=行政及后勤管理部门直接面向学

生提供产品和服务的相关费用÷全校受益学生分配参数×该专业学生分配参数

第三十一条 将某专业的直接教学成本和支持成本加总，即为该专业成本；按照该专业学生人数求平均，即为专业生均成本。

某专业成本=该专业的直接教学成本+该专业的支持成本

某专业生均成本=该专业成本÷该专业学生人数

第三十二条 高等学校可根据实际需要，基于各专业成本进一步计算确定学科成本、学历成本等类别的学生教学成本。

某学科/学历成本=Σ该学科/学历层次各专业成本

某学科/学历生均成本=该学科/学历成本÷该学科/学历层次学生人数

第四节 科研活动成本核算

第三十三条 高等学校需要开展科研活动成本核算的，应当将“业务活动费用——科研费用”明细科目的本期发生额归集和分配至各院系科研活动和辅助部门科研辅助活动。在完全成本法下，还应当按照第二十一条规定分配科研活动应当承担的行政及后勤管理部门费用。

第三十四条 高等学校科研活动成本的核算流程和方法，应当参照财政部关于科学事业单位成本核算具体指引的相关规定执行。如确定科研活动的成本核算对象、将各院系科研活动和辅助部门科研辅助活动归集和分配的费用分配至科研活动成本核算对象等。

第五章 成本报告

第三十五条 高等学校成本报告是指反映高等学校一定时期成本状况的总结性书面文件，是高等学校成本核算成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供高等学校成本信息。

第三十六条 高等学校成本报告按使用者的不同可分为对内报告和对外报告。对内报告是指高等学校为满足单位内部管理需要而编制的报告；对外报告是指高等学校按政府财政、教育、价格等相关主管部门要求报送的报告。

第三十七条 高等学校成本报告包括成本报表和成本分析报告。

成本报表是用以反映高等学校一定时期成本构成及其变动情况，考核评价高等学校运行状况的各种报表及重要事项的说明。

成本分析报告为对高等学校运行现状和未来发展趋势

进行分析预测、提出改进建议等的文字报告。

第三十八条 高等学校对内成本报告，根据管理要求可按公历年度、教学周期或项目实施周期编报，目的在于满足日常管理、临时或特殊任务的需要，使成本信息及时服务于高等学校的内部管理。

第三十九条 高等学校对外成本报告的内容至少应当包括相关类型学生教学成本及其各成本项目金额。

对外报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名或盖章并加盖单位公章，按规定要求报送上级主管部门或相关部门。对外报告需要公开的，应当遵守信息公开的有关规定。

第六章 附则

第四十条 财政、教育等有关主管部门应当遵循本指引的相关规定指导高等学校开展成本核算工作。

教育主管部门可以会同财政部门，结合教育行政管理的实际需要制定具体成本核算规范、对外成本报表格式等。

高等学校可以根据本指引和上级主管部门制定的成本核算规范，并结合本单位实际情况制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

第四十一条 服务于财务报表编制的自制或委托外单位

加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产成本的核算应当遵循政府会计准则制度的规定。

第四十二条 本指引由财政部负责解释。

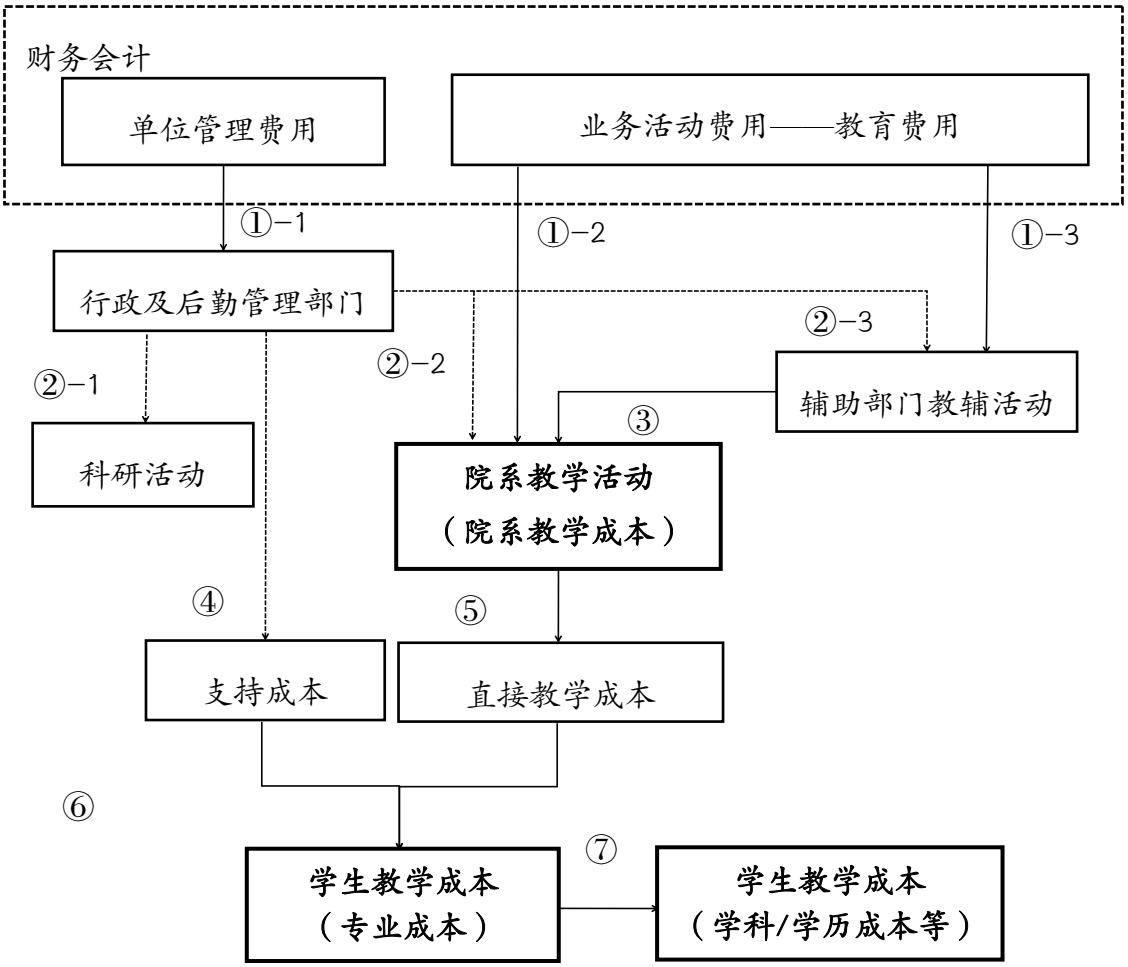
第四十三条 本指引自2023年1月1日起施行。

附：1.高等学校教学活动有关成本核算对象关系示意图

2.直接教学成本核算流程示意图

附 1

高等学校教学活动有关成本核算对象关系示意图

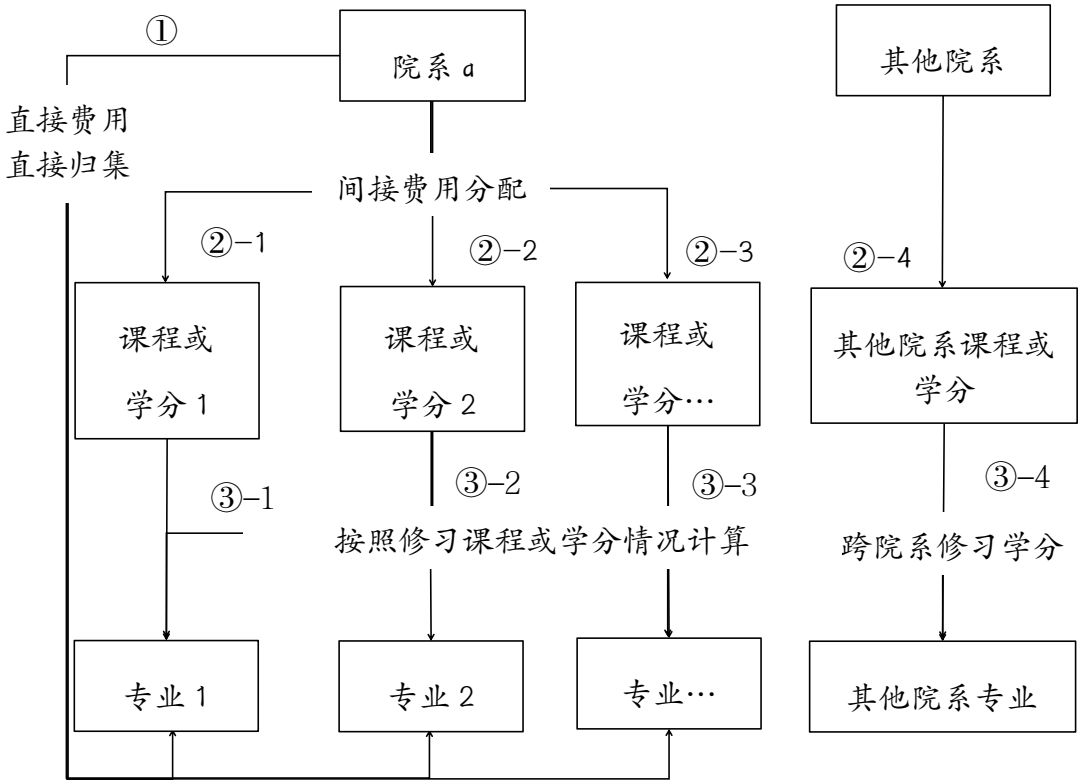


①按部门归集和分配费用（第二十条第（一）项,第二十二条）
②将行政及后勤管理部门的费用分配至辅助部门教辅活动和院系教学活动（第二十条第（二）项，第二十一条，第二十三条）
③将辅助部门教辅活动归集和分配的费用分配至院系教学活动（第二十条第（二）项，第二十四条）
④学生教学成本-支持成本的核算（第三十条）
⑤学生教学成本-直接教学成本的核算（第二十七条、第二十八条，第二十九条，具体流程见附 2）
⑥学生教学成本-专业成本的核算（第三十一条）
⑦学科/学历等其他学生教学成本的核算（第三十二条）

注：1.该示意图选择采用完全成本法进行核算。
2.该示意图学生教学成本以专业成本核算为基础,进一步核算学历等其他维度的学生教学成本。

附 2

直接教学成本核算流程示意图



该示意图以专业成本为例，对直接教学成本的核算进行示意。

①对于院系教学成本中可归集至该专业直接教学成本的，应直接归集至该专业的直接教学成本（第二十七条）

②对于无法归集至直接教学成本的，应当先将其分配至课程或学分（第二十八条第（一）项，第二十九条第（一）项）

③按照可归集至直接教学成本的院系教学成本和相关课程或学分成本计算得到直接教学成本。（第二十八条第（二）、（三）项，第二十九条第（二）项）

事业单位成本核算具体指引——公立医院

第一章　总则

第一条 为推动公立医院（以下简称医院）高质量发展，健全现代医院管理制度，规范医院成本核算工作，提升医院内部管理水平和运营效率，根据《中华人民共和国会计法》、政府会计准则制度、《事业单位成本核算基本指引》（财会〔2019〕25号）等规定，制定本指引。

第二条 本指引适用于中华人民共和国境内各级各类执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的医院，含综合医院、中医院、中西医结合医院、民族医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

第三条 医院进行成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。医院的成本信息需求包括但不限于以下方面：

（一）成本控制。加强运营管理，促使医院合理控制成本、优化资源配置、提升管理水平。

（二）医疗服务价格监管。提供医院财务成本状况，为

政府有关部门监管医疗服务价格、完善医保支付政策等提供数据支持。

（三）绩效评价。夯实绩效管理基础，为衡量医院整体和内部各部门的运行效率、核心业务实施效果、政策项目预算资金使用效果等提供成本信息。

第四条 医院成本核算的基本步骤包括:

（一）明确成本核算部门和成本核算相关部门的职责，分别核算费用、收入，采集人员数量、工作量、房屋面积等成本相关基础数据。

（二）结合业务活动特点和管理需要，合理确定成本核算对象。

（三）根据成本信息需求确定成本核算对象的成本项目和范围。

（四）将直接费用归集至成本核算对象；选择科学、合理的成本动因或分配基础，将间接费用分配至成本核算对象；计算确定各成本核算对象的成本。

（五）根据成本核算结果编制成本报告。

第五条 医院开展成本核算的过程中，对医院成本及成本核算的定义、成本核算的会计数据基础、成本数据记录要求、成本核算原则和成本核算周期等内容，应当遵循《事业单位成本核算基本指引》的相关规定。

第二章　成本核算对象

第六条 医院可以根据成本信息需求，多维度、多层次地确定成本核算对象。

第七条 本指引主要规范医院专业业务活动（以下简称业务活动）相关成本核算对象的成本核算。医院的业务活动根据其职能目标确定，一般包括医疗、教学、科研、预防活动。

第八条 医院应当将业务活动中的医疗活动作为基本的成本核算对象，具备条件的医院可以核算教学、科研、预防活动（以下称非医疗活动）的成本。

第九条 医疗活动成本按照不同的标准，可以进一步划分为以下成本核算对象：

（一）科室成本。按照科室划分，以各科室为成本核算对象，并进一步计算科室门急诊成本、住院成本的单位成本，即诊次成本、床日成本。

（二）医疗服务项目成本。按照各省级医疗服务价格主管部门制定的医疗服务价格项目（不包括药品和可以单独收费的卫生材料）划分，以各医疗服务价格项目为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即医疗服务项目成本。

（三）病种成本。按照病种划分，以各病种为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即病种成本。

（四）疾病诊断相关分组（Diagnosis Related Groups，以下简称 DRG）成本。按照 DRG 组划分，以各 DRG 组为成本核算对象，并进一步计算其单位成本，即 DRG 成本。

医院应当核算科室、诊次、床日成本，具备条件的医院可以核算医疗服务项目、病种、DRG 等成本。

第三章　成本项目和范围

第十条 医院应当根据成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

成本项目是指将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

第十一条 医院成本项目的设置，应当与成本核算对象所对应财务会计科目的明细科目或辅助核算项目保持协调，确保成本数据与财务会计数据的同源性和一致性。

第十二条 医院医疗活动的成本项目应当包括：人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他医疗费用。医院应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”会计科目下的相关明细科目归集获取各成本项目的费用。

医院可以根据需要在上述成本项目下设置明细项目或

进行辅助核算。

第十三条 医院成本范围的界定应当与成本核算对象相适应。

（一）当成本核算对象为医院整体时，其成本范围即医院全成本，包括医院发生的全部费用：业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用。

（二）当成本核算对象为业务活动时，其成本范围包括业务活动费用、单位管理费用。

（三）当成本核算对象为医疗活动时，其成本范围即医疗全成本，包括业务活动成本中与开展医疗活动相关的全部耗费。

医院成本范围可以根据成本信息需求进行调整。例如，为满足医疗服务价格监管、制定医保支付标准等需求，应当在医疗全成本基础上，按规定调减不符合有关法律法规规定的费用、有财政资金补偿的费用等。财政资金补偿的费用一般包括“业务活动费用”、“单位管理费用”会计科目下通过“财政基本拨款经费”、“财政项目拨款经费”进行明细核算的费用。

第四章　业务活动成本归集和分配

第一节 业务活动成本归集和分配的一般要求

第十四条 医院应当根据成本信息需求，对业务活动相关成本核算对象选择完全成本法或制造成本法进行核算。

完全成本法下应当将业务活动费用、单位管理费用均归集、分配至成本核算对象。

制造成本法下应当只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象。

第十五条 医院业务活动成本归集和分配的一般流程如图 1 所示:

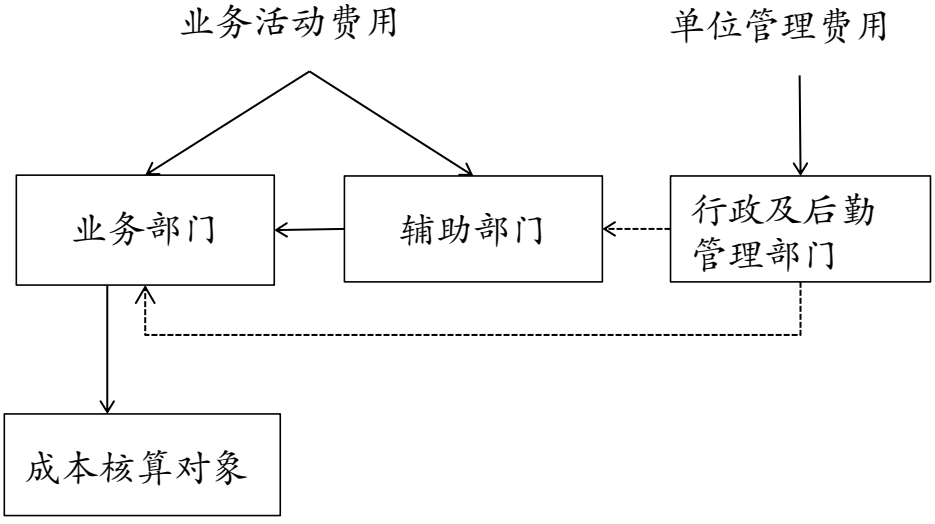


图 1 医院业务活动成本归集和分配的一般流程

（一）将“业务活动费用”会计科目的本期发生额按照活动类型、成本项目，分别归集到直接开展业务活动的业务部门、为业务部门提供服务或产品的辅助部门；将“单位管

理费用”会计科目的本期发生额按照成本项目，归集到开展行政管理和后勤保障等管理活动的行政及后勤管理部门。

（二）将行政及后勤管理部门归集的单位管理费用（仅限完全成本法）、辅助部门归集的业务活动费用分配至业务部门。其中，单位管理费用可以先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门；也可以直接全部分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用采用合理的分配方法分配至成本核算对象。

第十六条 医院应当将业务活动费用在医疗活动和非医疗活动之间进行划分。例如，通过“科教经费”进行明细核算的费用应当计入教学、科研活动成本。难以确定所属活动类型的业务活动费用应当计入医疗活动。

在完全成本法下，医院应当将单位管理费用分配至医疗活动和非医疗活动成本。非医疗活动成本占业务活动总成本比例不高的医院，可以按照重要性原则将单位管理费用分配至医疗活动成本。

第二节 按科室归集和分配医疗活动费用

第十七条 医院应当区分业务部门、辅助部门、行政及后勤管理部门，将开展医疗活动的科室划分为以下几类：

（一）直接开展医疗活动的临床服务类科室。

（二）既直接开展医疗活动，同时也为临床服务类科室提供服务或产品的医疗技术类科室。

（三）为临床服务类和医疗技术类科室提供服务或产品的医疗辅助类科室。

（四）开展行政管理和后勤保障等管理活动的行政后勤类科室。

医院应当根据成本核算对象，按照直接开展医疗活动、为业务部门提供服务或产品的标准，确定医疗技术类科室属于业务部门还是辅助部门。例如，计算诊次、床日成本时，医疗技术类科室为开展门急诊、住院活动的临床服务类科室提供医疗技术服务，属于辅助部门；计算医疗服务项目成本时，医疗技术类科室直接为患者提供医疗服务项目，属于业务部门。

第十八条 医院应当在科室分类的基础上，将业务活动费用归集和分配至各临床服务类、医疗技术类、医疗辅助类科室，将单位管理费用归集和分配至各行政后勤类科室。

按照费用计入科室方式的不同，分为科室直接费用和科室间接费用。

科室直接费用是指能确定由某科室负担的费用，包括人员经费、卫生材料费、药品费、固定资产折旧费、无形资产摊销费、提取医疗风险基金和其他医疗费用中可以直接计入

科室的费用。

科室间接费用是指不能直接计入某科室的费用。医院应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，选择合理的分配方法将科室间接费用分配至相关科室。

间接费用分配方法一般遵循因果关系和受益原则，将资源耗费根据资源耗费动因进行分配。

第十九条 在完全成本法下，医院应当选择合理的分配方法将行政及后勤管理部门归集的费用分配至辅助部门和业务部门，或直接分配至业务部门。行政及后勤管理部门归集的费用一般采用参数分配法[1]进行分配，参数可以选择人员数量、工作量、房屋面积等。

分配率=行政及后勤管理部门费用总额÷各科室分配参数之和（例如人员总数、工作量总数、房屋总面积）

某科室应分配的行政及后勤管理部门费用=该科室分配参数×分配率

第二十条 医院应当选择合理的分配方法将辅助部门归集的费用分配至业务部门。辅助部门的费用一般采用参数分配法进行分配，参数可以选择工作量、收入、房屋面积等。

医院辅助部门之间互相提供服务、产品的，可以根据相互提供服务或产品的金额、差异程度以及医院实际核算条件选择直接分配法、顺序分配法、交互分配法等分配费用。在

[1] 医院在应用参数分配法时，可以按照成本项目分别采用不同的参数进行分配。

实际成本核算过程中一般采用顺序分配法，即按照受益多少的顺序分配费用，受益少的科室先分配，受益多的科室后分配，先分配的科室不负担后分配的科室的费用。当医疗辅助类、医疗技术类科室均为辅助部门时，应当先分配医疗辅助类科室的费用，后分配医疗技术类科室的费用。

第二十一条 医院按照第十八条至第二十条规定将业务活动费用、单位管理费用归集和分配至业务部门各科室后，即为业务部门各科室成本。

医院可以选择合理的分配方法，将业务部门各科室成本分配至诊次、床日、医疗服务项目、病种、DRG 等成本核算对象。

第三节 诊次、床日成本核算

第二十二条 医院应当将临床服务类科室成本进一步分为门急诊成本、住院成本。临床服务类科室成本能够直接计入门急诊成本、住院成本的应当直接计入，不能直接计入的应当选择合理的分配方法分配至门急诊成本、住院成本，一般采用参数分配法进行分配，参数可以选择工时、工作量、收入等。

第二十三条 以某临床科室门急诊成本，按该科室门急诊人次求平均，即为该科室诊次成本。以全院临床科室门急

诊成本，按全院总门急诊人次求平均，即为全院平均诊次成本。

某临床科室诊次成本=某临床科室门急诊成本÷该临床科室门急诊人次

全院平均诊次成本=（Σ全院各科室门急诊成本）÷全院总门急诊人次

第二十四条 以某临床科室住院成本，按该科室实际占用床日数求平均，即为该科室实际占用床日成本。以全院临床科室住院成本，按全院实际占用总床日数求平均，即为全院平均实际占用床日成本。

某临床科室实际占用床日成本=某临床科室住院成本÷该临床科室实际占用床日数

全院平均实际占用床日成本=（Σ全院各科室住院成本）÷全院实际占用总床日数

第四节 医疗服务项目成本核算

第二十五条 医院应当以某临床服务类或医疗技术类科室成本剔除药品费、单独收费的卫生材料费后作为该科室医疗服务项目总成本，采用合理的分配方法分配至该科室各医疗服务项目，计算该科室单个医疗服务项目成本。

某科室医疗服务项目总成本=该科室总成本-药品成本-

单独收费的卫生材料成本

对于多个科室开展的同一类医疗服务项目，应将各科室该医疗服务项目成本按其操作数量进行加权平均，得出该医疗服务项目的院内平均成本。

第二十六条 将科室医疗服务项目总成本分配至各医疗服务项目，应当根据医院实际核算条件选择适宜的分配方法，包括但不限于以下方法：

（一）作业成本法。使用该方法时，直接费用直接计入医疗服务项目，间接费用应首先根据资源动因分配至有关作业计算出作业成本，然后再将作业成本根据作业动因分配至医疗服务项目成本。

作业是指基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本核算对象的桥梁。医院应当在梳理医疗业务流程基础上划分作业，可以是提供某医疗服务项目过程中的各道工序或环节，例如诊断、治疗、检查、手术、护理等行为。

资源动因计量某项作业所耗用的资源数量，是将各项资源费用归集到不同作业的依据。作业动因计量某个成本对象所耗用的作业量，是将不同作业中归集的成本分配至医疗服务项目的依据。间接费用一般采用参数分配法进行分配，资源动因、作业动因参数可以选择工时、工作量、人员数量、房屋面积等。

（二）当量系数法。使用该方法时，应遴选典型的医疗

服务项目作为代表项目，将其成本当量系数定为“1”作为标准当量。其他项目与代表项目进行单次操作资源耗费的比较，进而确定每个项目的成本当量值。再根据各项目成本当量总值计算出各项目成本。

某医疗服务项目成本当量总值=该医疗服务项目成本当量值×该项目操作数量

当量系数的单位成本=某科室医疗服务项目总成本÷该科室医疗服务项目的成本当量总值

某医疗服务项目单位成本=当量系数的单位成本×该医疗服务项目的成本当量值

（三）参数分配法。使用该方法时，将医疗服务项目总成本根据参数分配至各医疗服务项目，参数可以选择医疗服务项目的操作时间、工作量、收入等。

分配率=某科室医疗服务项目总成本÷该科室医疗服务项目分配参数之和（例如操作时间总数、工作量总数、收入总数）

某医疗服务项目的总成本=该医疗服务项目分配参数×分配率

第五节 病种、DRG成本核算

第二十七条 病种成本核算的基本步骤包括:

（一）将业务部门各科室成本采用合理的分配方法分配至患者，计算每名出院患者的成本。

（二）将患者按照有关标准归入相应的病种。

（三）将某病种出院患者的成本进行加总，得出该病种总成本。

某病种总成本=Σ该病种每名患者成本

（四）对各病种患者总成本求平均，即为各病种单位成本。

某病种单位成本=该病种总成本÷该病种出院患者总数

第二十八条 DRG 成本核算的基本步骤包括:

（一）将业务部门各科室成本采用合理的分配方法分配至患者，计算每名出院患者的成本。

（二)将患者按照疾病诊断相关分组归入相应的 DRG 组。

（三)将某 DRG 组出院患者的成本进行加总,得出该 DRG 组总成本。

某 DRG 组总成本=Σ该 DRG 组每名患者成本

（四）对各 DRG 组患者总成本求平均，即为各 DRG 组单位成本。

某 DRG 组单位成本=该 DRG 组总成本÷该 DRG 组出院患者总数

第二十九条 在核算病种、DRG 成本的步骤中，将业务部门归集的费用分配至各患者，应当根据医院实际核算条件选

择适宜的分配方法，包括但不限于以下方法：

（一）项目叠加法。使用该方法时，应当根据出院患者的收费明细，将其实际耗用的医疗服务项目成本、药品成本、单独收费的卫生材料成本进行加总，得出该患者的成本。

某患者成本 = Σ（该患者某医疗服务项目工作量 × 该医疗服务项目单位成本）+ Σ 药品成本 + Σ 单独收费的卫生材料成本

（二）服务单元叠加法。医院在不具备核算医疗服务项目成本条件时，可以采用服务单元叠加法。使用该方法时，医院应当按照为患者提供的医疗服务内容类别设置服务单元，先将业务部门归集的费用归集至服务单元，再将费用从服务单元分配至患者，具体步骤如下：

1. 将业务部门归集的费用分配至各服务单元，服务单元一般包括病房、病理、检验、影像、诊断、治疗、麻醉，手术等，服务单元的划分取决于核算的精细程度。分配方法可参照医疗服务项目成本核算相关方法。

2. 将服务单元成本分配至出院患者，一般采用从患者取得的收入作为分配参数进行分配。

某患者应分配的某服务单元成本=该服务单元从该患者取得的收入 × 分配率

分配率=服务单元成本总额 ÷ 服务单元收入总额

3. 将出院患者相关服务单元的成本、药品成本、单独收

费的卫生材料成本进行加总，得出该患者的成本。

某患者成本 = Σ该患者某服务单元成本+Σ药品成本+Σ单独收费的卫生材料成本

（三）参数分配法。使用该方法时，将出院患者实际耗用的药品成本、单独收费的卫生材料成本直接计入该患者成本，将除此以外的科室或服务单元的成本采用参数分配法分配至患者成本，参数可以选择患者的住院天数、诊疗时间等。

第五章 成本报告

第三十条 医院成本报告是指反映医院一定时期成本状况的总结性书面文件，是医院成本核算成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供医院成本信息。

第三十一条 医院成本报告按使用者不同可以分为对内报告和对外报告。对内报告指医院为满足单位内部运营管理需要而编制的报告，对外报告指医院按相关政府主管部门等外部部门单位要求报送和公开的报告。

第三十二条 医院成本报告应包括成本报表和成本分析报告。

成本报表是用以反映医院成本构成及其变动情况，考核评价医院运营状况的各种报表及重要事项的说明。对外成本报表的内容至少应当包括：医院各科室的医疗活动费用及其

各成本项目金额，医院各临床服务类科室的医疗全成本及其各成本项目金额等。

成本分析报告为对医院运营现状和未来发展趋势进行分析预测、提出改进建议等的文字报告。

第三十三条 医院对外成本报告应当至少按年度编制，由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名或盖章并加盖单位公章，按规定要求报送相关政府主管部门或公开。

第六章　附则

第三十四条 卫生健康行政部门等有关部门和医院应当遵循本指引的相关规定指导或开展成本核算工作。

卫生健康行政部门可以结合对医院行政管理的实际需要，制定具体成本核算规范、对外成本报表格式等。

医院可以结合本单位实际制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

第三十五条 服务于财务报表编制的自制或委托外单位加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产成本的核算应当遵循政府会计准则制度的规定。

医院确需对非医疗活动进行成本核算的，可以参照本指引中医疗活动成本核算相关规定。财政部对医院非医疗活动

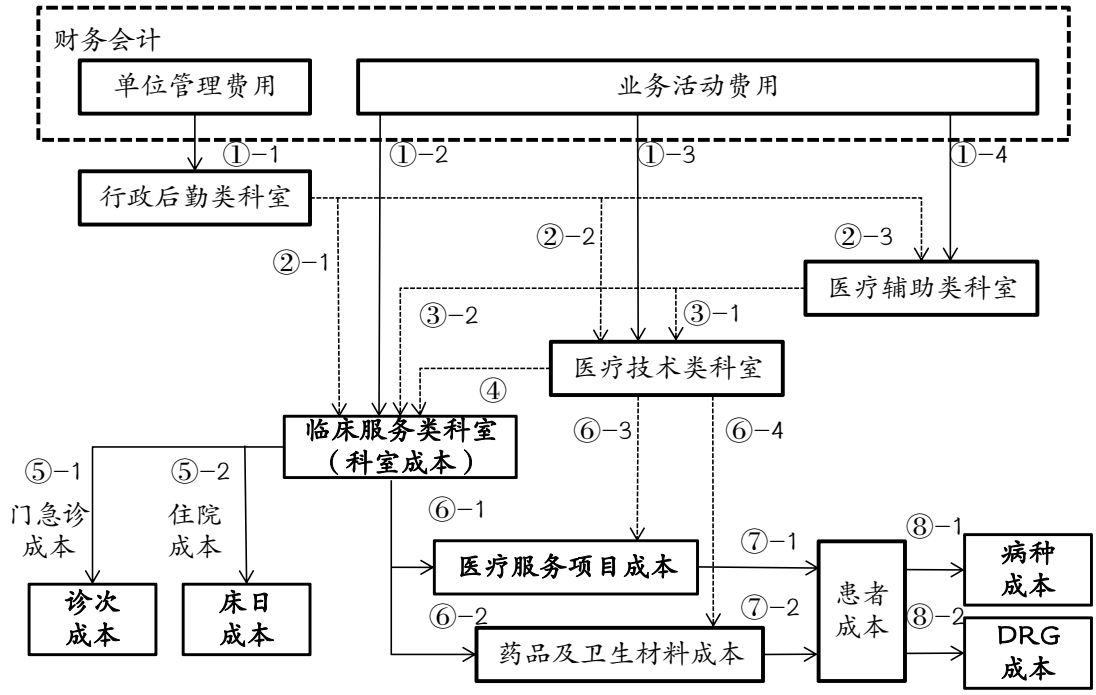
成本核算作出专门规定的，应当从其规定。

第三十六条 本指引由财政部负责解释。

第三十七条 本指引自 2022 年 1 月 1 日起施行。

附录 1

医院医疗活动有关成本核算对象主要关系示意图



①按科室归集和分配费用（第18条）
②将行政及后勤管理部门归集的费用分配到辅助部门和业务部门（第19条）
③④将辅助部门归集的费用分配到业务部门（第20条）
⑤诊次、床日成本的核算（第23、24条）
⑥医疗服务项目成本核算，药品及卫生材料成本单列（第25、26条）
⑦患者成本的核算（第29条）
⑧病种、DRG成本的核算（第27、28条）

注：1.该示意图中选择采用完全成本法进行核算。

2.该示意图中单位管理费用选择先分配至业务部门和辅助部门，再随辅助部门的费用分配至业务部门。

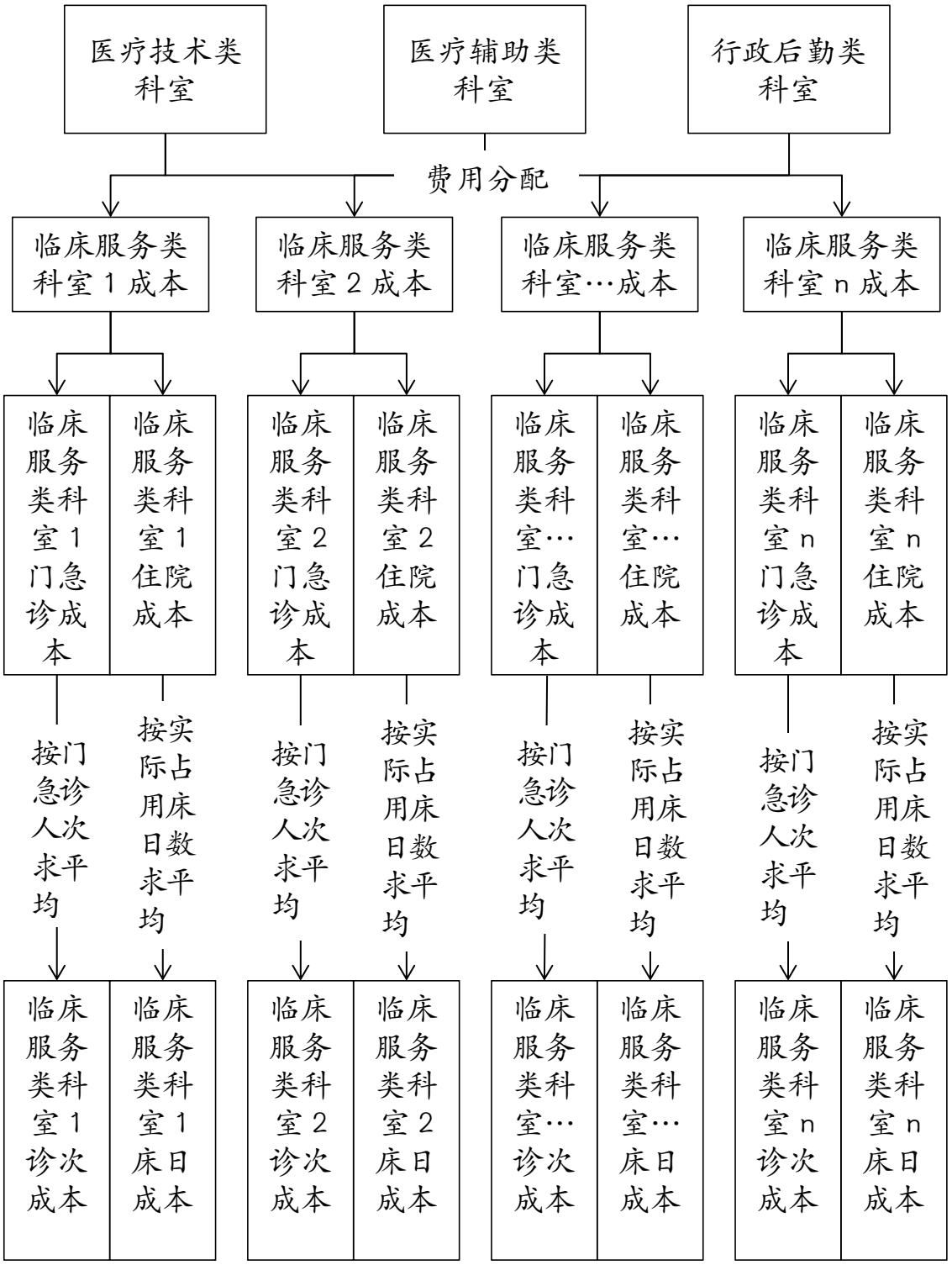
3.该示意图中病种、DRG 成本选择项目叠加法核算患者成本。

4.该示意图中核算医疗服务项目成本、药品及卫生材料成本时（对应⑥-1 至⑥-4），无需将医疗技术类科室成本分配至临床服务类科室（对应④）。

附录 2

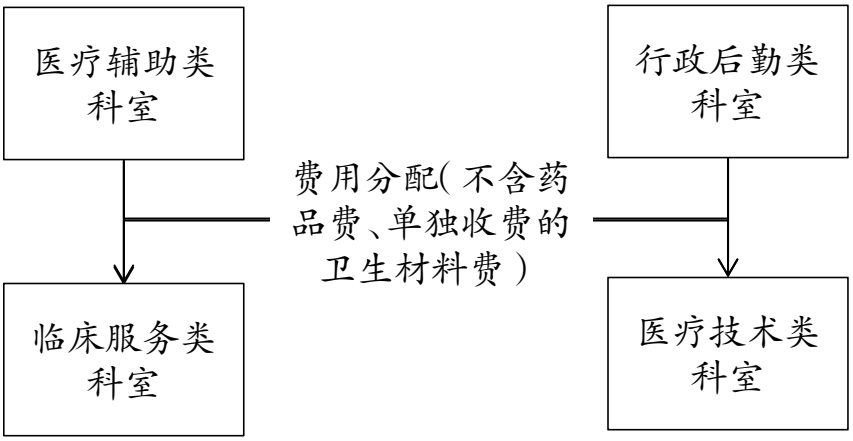
医院医疗活动有关成本核算流程示意图

一、诊次、床日成本核算（完全成本法）



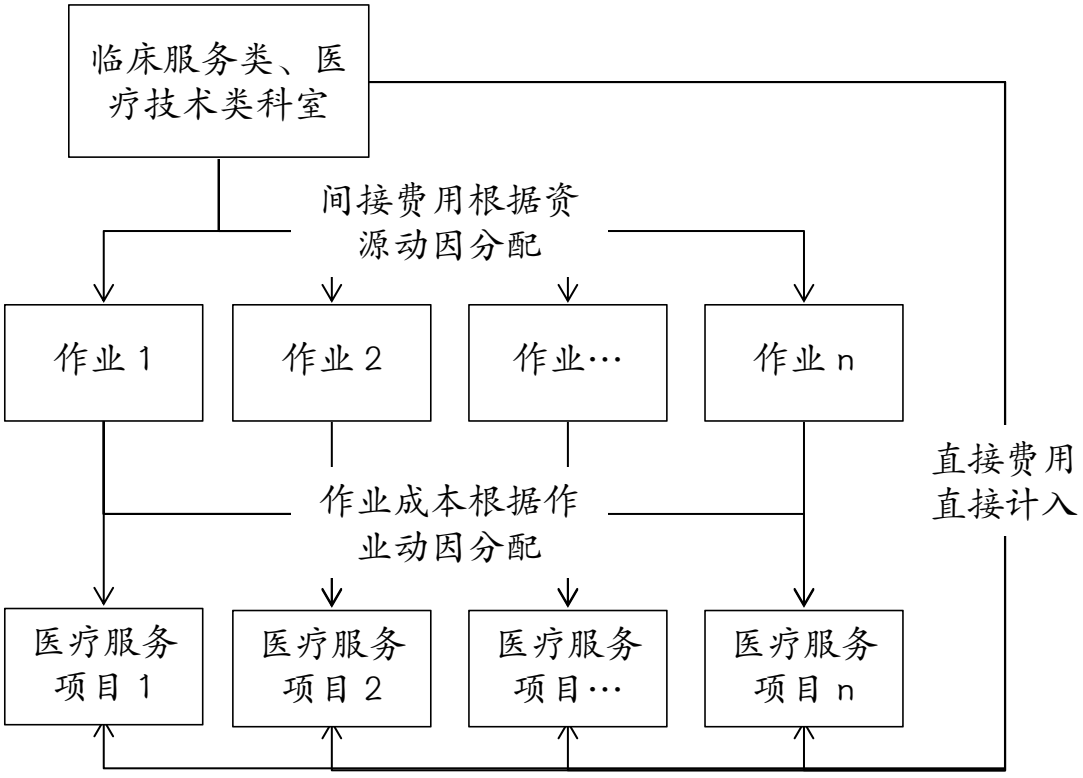
二、医疗服务项目成本核算

（一）归集和分配科室医疗服务项目总成本（完全成本法）。

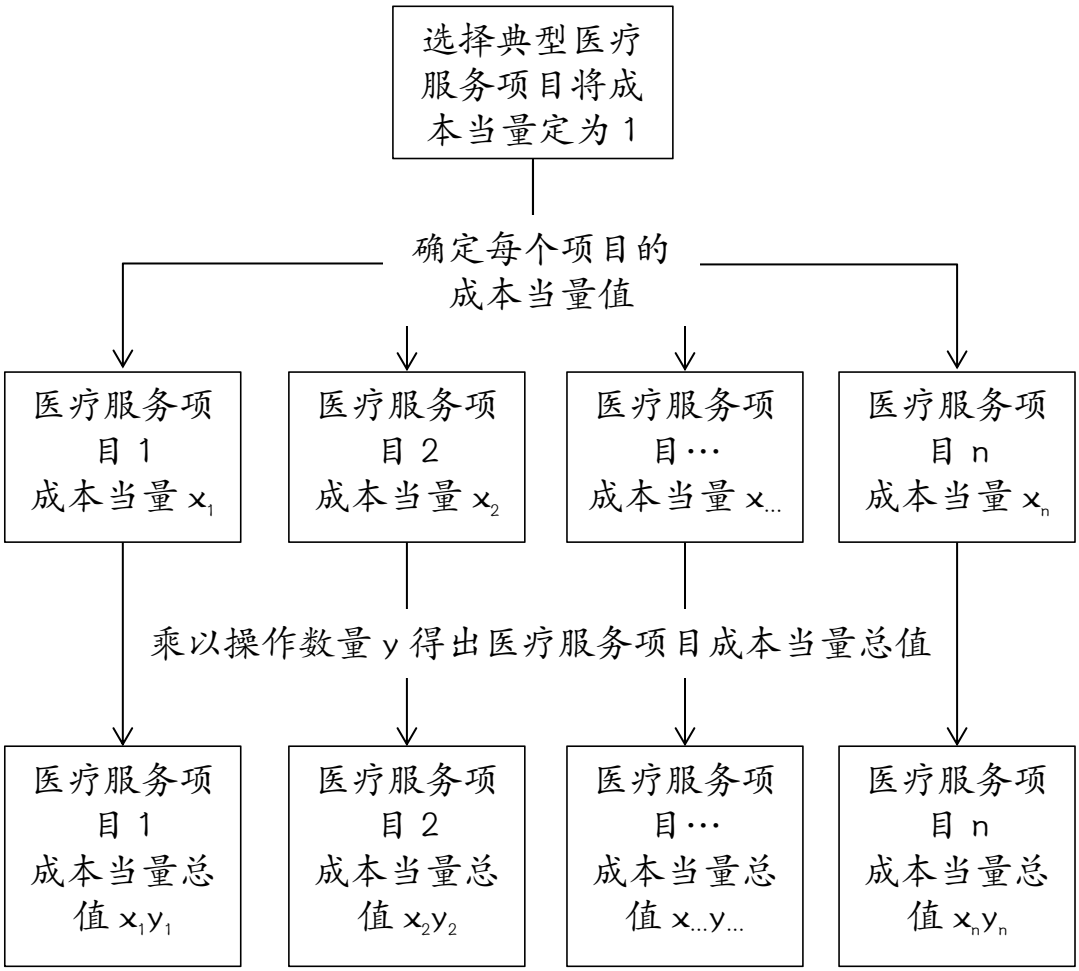


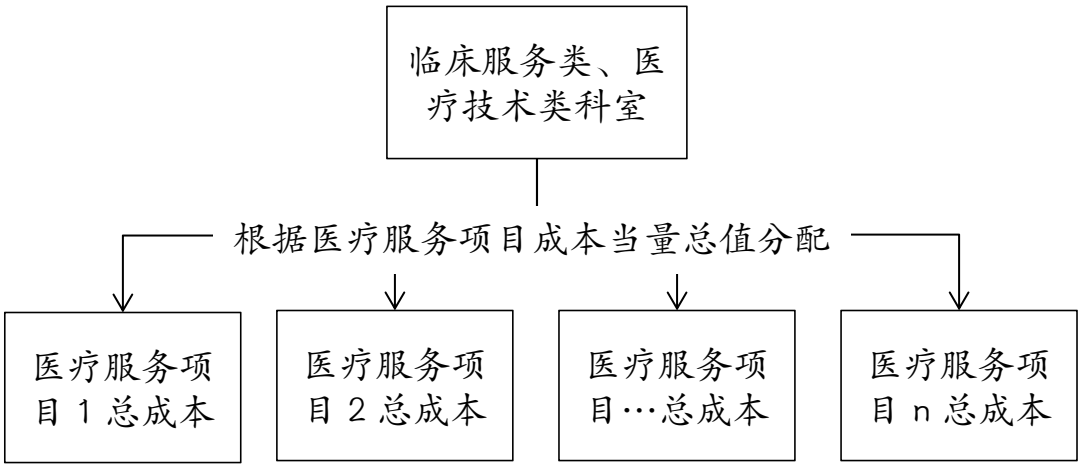
（二）分配得出各医疗服务项目总成本。

1.作业成本法。

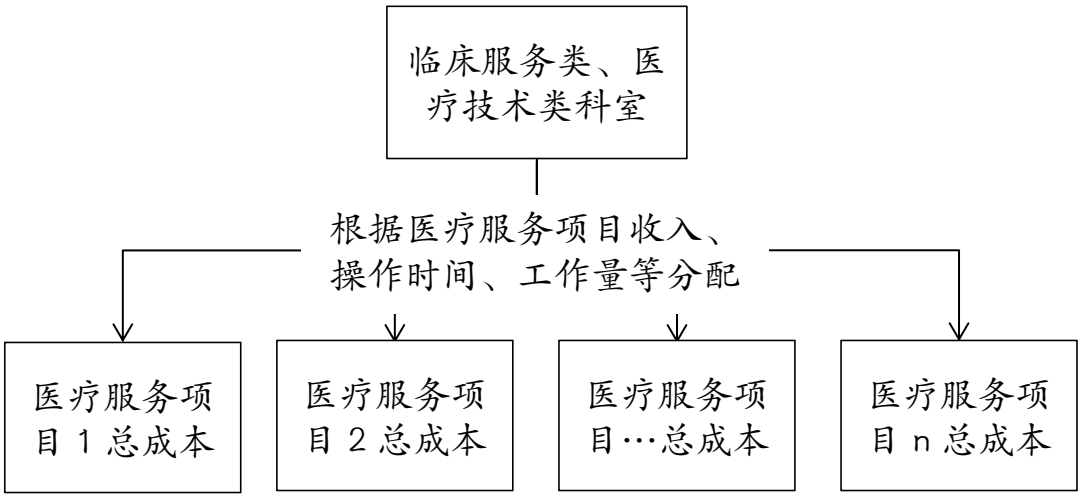


2. 当量系数法。


选择典型医疗服务项目将成本当量定为 1
确定每个项目的成本当量值
医疗服务项目 1 成本当量 x_1
医疗服务项目 2 成本当量 x_2
医疗服务项目… 成本当量 $x_{…}$
医疗服务项目 n 成本当量 x_n
乘以操作数量 y 得出医疗服务项目成本当量总值
医疗服务项目 1 成本当量总值 x_1y_1
医疗服务项目 2 成本当量总值 x_2y_2
医疗服务项目… 成本当量总值 $x_{…}y_{…}$
医疗服务项目 n 成本当量总值 x_ny_n

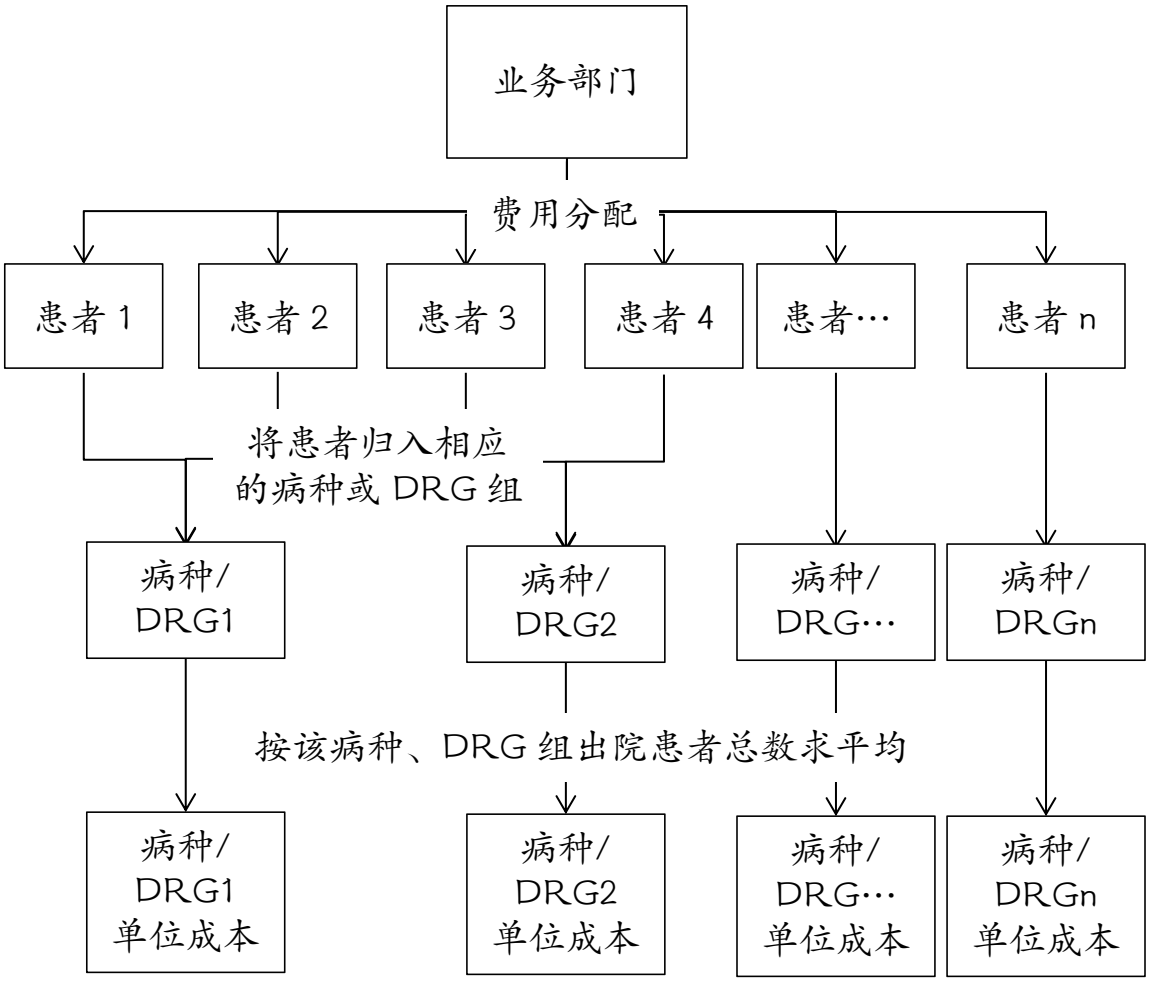

临床服务类、医疗技术类科室
根据医疗服务项目成本当量总值分配
医疗服务项目 1 总成本
医疗服务项目 2 总成本
医疗服务项目…总成本
医疗服务项目 n 总成本

3. 参数分配法。



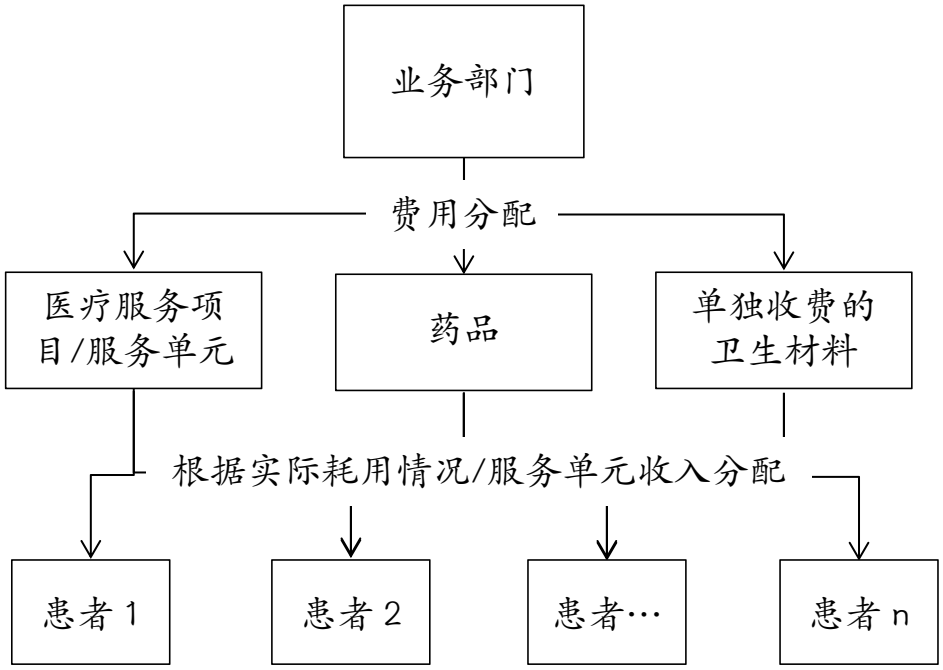
三、病种、DRG 成本核算

（一）病种、DRG 成本核算流程。

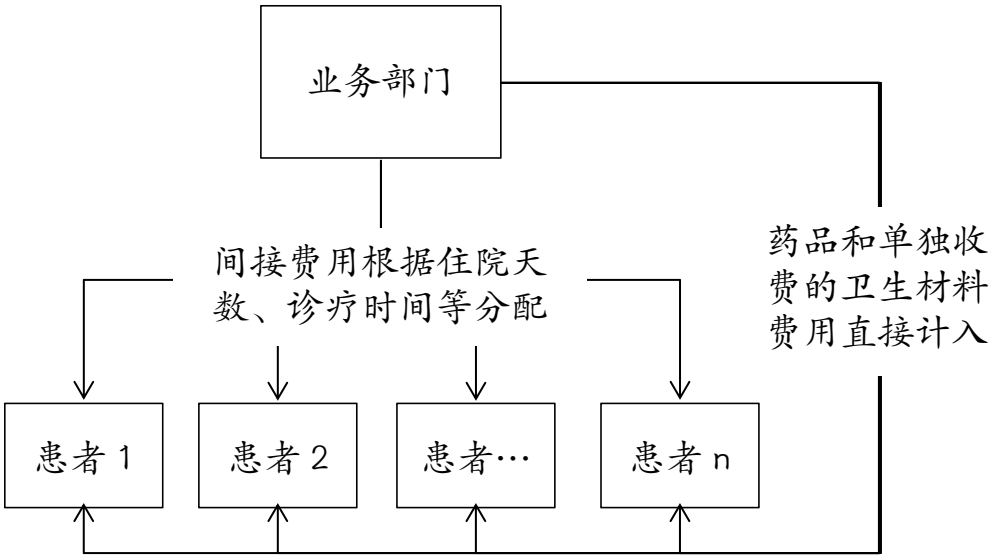


（二）患者成本分配。

1.项目叠加法、服务单元叠加法。



2.参数分配法。



事业单位成本核算具体指引——科学事业单位

第一章　总则

第一条 为规范科学事业单位成本核算工作，提升内部管理水平和运行效率，服务科学事业单位全面实施预算绩效管理，推动科学事业高质量发展，根据《事业单位成本核算基本指引》（财会〔2019〕25号）、《科学事业单位财务制度》（财教〔2022〕166号）等规定，制定本指引。

第二条 本指引适用于执行政府会计准则制度且开展成本核算工作的各级各类科学事业单位。

高等学校、公立医院等其他事业单位开展科研活动成本核算的，可以结合本单位特点和管理需要参照本指引执行。

第三条 本指引所称成本，是指科学事业单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括人力资源耗费，房屋及建筑物、仪器设备、试剂耗材、实验动植物等有形资产的耗费，知识产权等无形资产的耗费，以及其他耗费。

本指引所称成本核算，是指科学事业单位对实现其职能目标过程中实际发生的各种耗费按照确定的成本核算对象和成本项目进行归集、分配，计算确定各成本核算对象的总

成本、单位成本等，并向有关信息使用者提供成本信息的活动。

本指引所称成本核算对象，是指科学事业单位在成本核算时根据其职能目标、成本信息需求等确定的，归集和分配资源耗费的具体对象。

本指引所称成本项目，是指科学事业单位将归集到成本核算对象的成本按照一定标准划分的反映成本构成的具体项目。

第四条 科学事业单位开展成本核算应当满足内部管理和外部管理的特定成本信息需求。科学事业单位的成本信息需求包括但不限于以下方面:

（一）为科学事业单位及其内部组织机构合理控制成本、优化成本结构、提升资金使用效益提供信息支撑。

（二）为科学事业单位合理确定科技成果的转化定价和对外提供服务收费标准提供参考。

（三）为财政和有关主管部门开展外部绩效管理活动提供信息支撑，同时也为科学事业单位开展内部绩效管理、确定内部资源配置标准提供依据。

第五条 科学事业单位应当以权责发生制财务会计数据为基础进行成本核算，财务会计有关明细科目设置和辅助核算应当满足成本核算的需要。

第六条 开展成本核算的科学事业单位应当建立健全成

本核算领导机制和工作机制，明确成本核算相关部门的职责，制定成本核算工作方案及相关工作制度，充分利用现代信息技术，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，保障成本核算工作正常有序开展。

第七条 科学事业单位成本核算的基本步骤包括:

（一）按成本核算要求采集费用、收入、人员数量、工时、工作量、房屋面积等成本相关基础数据。

（二）确定成本核算对象。

（三）确定成本核算对象的成本范围和成本项目。

（四）将直接费用归集至成本核算对象；选择科学、合理的成本动因或分配基础，将间接费用分配至成本核算对象；计算确定各成本核算对象的成本。

（五）根据成本核算结果编制成本报告。

第八条 科学事业单位可以根据成本信息需求、成本核算对象等确定成本核算周期，并按照成本核算周期编制成本报告，全面反映成本核算情况。科学事业单位至少应以公历年度作为核算周期，同时可以结合科研项目管理需求按照项目周期等进行成本核算。

第九条 科学事业单位开展成本核算的过程中，关于成本核算原则等内容，应当遵循《事业单位成本核算基本指引》的相关规定。

第二章　成本核算对象

第十条 科学事业单位可以根据业务特点和成本信息需求，多层次、多维度地确定成本核算对象。

科学事业单位按照管理层次确定的成本核算对象，主要包括科学事业单位整体、内部组织部门等。

科学事业单位按照活动类型确定的成本核算对象，主要包括科研、技术、学术、科普、试制产品、教学活动等专业业务活动（以下简称业务活动）和其他活动。

第十一条 科学事业单位至少应当将业务活动中的科研活动作为成本核算对象，也可以根据成本信息需求将技术、学术、科普、试制产品、教学活动等作为成本核算对象。

第十二条 科研活动成本可以进一步划分为部门科研成本、科研项目成本:

（一）部门科研成本。为满足科研活动成本控制、绩效管理等需求，科学事业单位以开展科研活动的各科研部门作为成本核算对象，核算科研部门开展科研活动直接或间接耗费的资源，即部门科研成本。

（二）科研项目成本。为满足服务科技成果转化、绩效管理等需求，科学事业单位以设置或承接的各科研项目作为成本核算对象，核算科研项目直接或间接耗费的资源，即科研项目成本。

第三章　成本范围和成本项目

第十三条 科学事业单位成本范围的界定应当与成本核算对象、成本信息需求相适应。

成本核算对象为科学事业单位整体的，其成本范围包括科学事业单位发生的全部费用，即业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用。成本核算对象为科研活动的，其成本范围包括业务活动费用和单位管理费用中与开展科研活动相关的部分。

为满足不同的成本信息需求，科学事业单位应当在对相关成本进行完整核算的基础上，按规定对成本范围予以调整。

第十四条 科学事业单位应当根据成本信息需求，按照成本经济用途、成本要素等设置成本项目，并对每个成本核算对象按照其成本项目进行数据归集。

第十五条 科学事业单位成本项目的设置，应当与成本核算对象所对应财务会计科目的明细科目或辅助核算项目保持协调，确保成本数据与财务会计数据的同源性和一致性。

第十六条 科学事业单位业务活动的成本项目应当包

括：工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费和其他业务费用。科学事业单位应当根据“业务活动费用”、“单位管理费用”科目下的相关明细科目归集获取各成本项目的费用。

对于金额较大、发生频繁或重要性程度较高的成本项目，科学事业单位可以根据需要在上述成本项目下设置明细项目或进行辅助核算。例如，在商品和服务费用项目下设置测试化验加工费、燃料动力费、劳务费和材料费等项目。

第四章　业务活动成本归集和分配

第一节 一般要求

第十七条 科学事业单位可以根据成本信息需求，对业务活动相关成本核算对象选择完全成本法或制造成本法进行核算。

完全成本法下应当将业务活动费用、单位管理费用均归集、分配至成本核算对象。

制造成本法下只将业务活动费用归集、分配至成本核算对象。

第十八条 科学事业单位发生的费用按照费用计入成本核算对象方式的不同，分为直接费用和间接费用。

直接费用是指能确定由某一成本核算对象负担的费用，包括工资福利费用、商品和服务费用、对个人和家庭的补助费用、固定资产折旧费、无形资产摊销费和其他业务费用中可以直接计入成本核算对象的费用。

间接费用是指不能直接计入某一成本核算对象，需由多个成本核算对象共同负担的费用。科学事业单位应当根据业务特点、重要性、可操作性等因素，选择合理的分配方法将间接费用分配至成本核算对象。

间接费用分配方法一般遵循因果关系和受益原则，根据资源耗费动因进行分配。同一成本核算对象的间接费用分配标准或方法一旦确定，各期间应当保持一致，不得随意变动，有证据证明新方法能够显著提升成本核算质量的除外。

第十九条 科学事业单位业务活动成本归集和分配的一般流程如下:

（一）将“业务活动费用”科目的本期发生额按照活动类型、成本项目，分别归集到业务部门（或科研项目）和辅助部门。将“单位管理费用”科目的本期发生额按照成本项目，归集到行政及后勤管理部门。

（二）将行政及后勤管理部门的费用（仅限完全成本法）、辅助部门的费用分配至业务部门（或科研项目）。其中，行政及后勤管理部门的费用一般先按照活动类型分配至业务部门（或科研项目）和辅助部门，再随辅助部门的费用

分配至业务部门（或科研项目）；辅助部门费用占比不高的，也可以将行政及后勤管理部门的费用直接全部分配至业务部门（或科研项目）。行政及后勤管理部门之间、辅助部门之间相互提供服务或产品的金额占比较大的，也可以将费用先进行交互分配，再分配至业务部门。

（三）将业务部门归集的费用采用合理的分配方法分配至相关成本核算对象。

第二节 部门科研成本核算

第二十条 科学事业单位核算部门科研成本时，应当将内部组织部门划分为科研业务部门、科研辅助部门和行政及后勤管理部门:

（一）科研业务部门是指直接开展科学研究活动的部门，根据科学事业单位组织形式的不同，一般包括科研中心、实验室等。

（二）科研辅助部门是指为单位开展科研活动提供科研服务或产品支撑的部门，一般包括测试中心、文献信息中心、科研设施平台、公共实验平台等。

（三）行政及后勤管理部门是指开展行政管理和后勤保障等活动的部门，一般包括财务部门、人事部门、资产管理部门、科研管理部门、后勤部门等。

第二十一条 科学事业单位应当将“业务活动费用——科研活动费用”科目的本期发生额归集和分配至各科研业务部门和科研辅助部门。

第二十二条 在完全成本法下，科学事业单位应当先将行政及后勤管理部门归集的单位管理费用分配至科研活动。具体分配时一般采用参数分配法[1]，分配参数可以根据相关行政及后勤管理部门业务特点选择人员数量、工时、工作量、房屋面积、费用、收入等。分配参数一经确定，应保持相对稳定。

科研活动应分配的行政及后勤管理部门费用=科研活动分配参数×分配率

分配率=行政及后勤管理部门费用总额÷单位各项活动分配参数之和

第二十三条 科学事业单位应当将科研活动分配的行政及后勤管理部门费用进一步分配至各科研业务部门和科研辅助部门。具体分配时一般采用参数分配法，分配参数可以选择人员数量、工时、工作量、房屋面积、费用、收入等。

某科研业务部门或科研辅助部门科研活动应分配的行政及后勤管理部门费用=该科研业务部门或科研辅助部门分配参数×分配率

分配率=科研活动应分配的行政及后勤管理部门费用÷

[1] 科学事业单位在应用参数分配法时，可以按照成本项目分别采用不同的分配参数。

各科研业务部门和科研辅助部门分配参数之和

第二十四条 科学事业单位应当将科研辅助部门归集和分配的费用分配至各科研业务部门。具体分配时一般采用参数分配法，分配参数可以选择人员数量、工时、工作量、收入、项目数量等。

某科研业务部门应分配的科研辅助部门费用=该科研业务部门分配参数×分配率

分配率=科研辅助部门归集和分配的费用÷各科研业务部门分配参数之和

第二十五条 科学事业单位按照第二十一条至第二十四条规定将科研业务部门归集和分配的业务活动费用、单位管理费用加总，即为部门科研成本。

第三节 科研项目成本核算

第二十六条 科学事业单位项目化管理程度较高、基础信息完备、在会计核算阶段已经按科研项目合理归集项目耗费的，以及多个科研业务部门共同研究的科研项目，一般应当将科研项目作为成本核算对象，直接计算科研项目成本。

科学事业单位不具备直接计算科研项目成本条件的，应当基于部门科研成本计算科研项目成本。

第二十七条 科学事业单位直接计算科研项目成本的，

一般流程及方法如下:

（一）将业务活动费用中的科研活动费用归集和分配至各科研项目和科研辅助部门。

（二）在完全成本法下，参照本指引第二十二条、第二十三条规定的方法将单位管理费用分配至各科研项目和科研辅助部门。

（三）参照本指引第二十四条规定的方法将科研辅助部门归集和分配的费用分配至各科研项目。

（四）按照本条（一）至（三）的规定将科研项目归集和分配的业务活动费用、单位管理费用加总，即为科研项目成本。

第二十八条 科学事业单位基于部门科研成本计算科研项目成本的，能够直接计入科研项目的部门科研成本应当直接计入，不能直接计入科研项目的部门科研成本应当选择参数分配法、作业成本法等适宜的方法分配计入。

使用参数分配法时，分配参数可以选择人员数量、工时、工作量、房屋面积、费用、收入等。

某科研项目成本=直接计入该科研项目的成本+分配计入该科研项目的成本

某科研项目分配计入的成本=该科研项目分配参数×分配率

分配率=（部门科研成本-直接计入科研项目的成本）÷

各科研项目分配参数之和

使用作业成本法时，应当首先根据资源动因将间接费用分配至有关作业计算出作业成本，然后再将作业成本根据作业动因分配至科研项目。科学事业单位应当在梳理科研流程基础上结合科研项目具体内容划分作业，例如测试、分析、调试、标定等行为。资源动因、作业动因参数可以选择工时、工作量、人员数量、房屋面积等。

第二十九条 科研业务部门之间互相提供服务、产品的，可以将费用先进行交互分配，再分配至科研项目。

第三十条 跨年度的科研项目全周期成本等于科研项目各年度成本之和。

第四节 非科研活动成本核算

第三十一条 科学事业单位根据自身业务特点和管理要求，需要核算非科研活动成本时，应将“业务活动费用——非科研活动费用”和“单位管理费用”科目中分配计入非科研活动部分的本期发生额进行归集，即可得单位非科研活动成本。

第三十二条 科学事业单位核算技术、学术、科普、试制产品、教学等非科研活动成本时，应当将内部组织部门划分为各类非科研活动的业务部门、辅助部门和行政及后勤管

理部门。例如，技术活动的业务部门包括直接开展技术活动的科研设施平台、科研中心等。

第三十三条 科学事业单位技术、学术、科普、试制产品等非科研活动成本的核算流程和方法可参照科研活动成本执行；教学活动的核算流程和方法，应当参照财政部关于高等学校成本核算具体指引的相关规定执行。

第五章 成本报告

第三十四条 科学事业单位成本报告是指反映科学事业单位一定时期成本状况的总结性书面文件，是科学事业单位成本核算成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供科学事业单位成本信息。

第三十五条 科学事业单位成本报告按使用者不同可以分为对内报告和对外报告。对内报告是指科学事业单位为满足单位内部管理需要而编制的报告；对外报告是指科学事业单位按上级主管部门或相关部门要求报送的报告。

第三十六条 科学事业单位成本报告包括成本报表和成本分析报告。

成本报表是用以反映科学事业单位成本构成及其变动情况，考核评价科学事业单位运行状况的各种报表及重要事项的说明。

成本分析报告为对科学事业单位运行现状和未来发展趋势进行分析预测、提出改进建议等的文字报告。

第三十七条 科学事业单位对内成本报告根据管理要求可以按公历年度或按项目周期编报，目的在于满足日常管理、临时或特殊任务的需要，使成本信息及时服务于科学事业单位的内部管理。

第三十八条 科学事业单位对外成本报告应当至少按公历年度编报，对外成本报表的内容至少应当包括部门科研成本及其各成本项目金额、科研项目成本及其各成本项目金额等。按项目周期编报的对外成本报告，应当包括科研项目全周期成本。

对外成本报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名或盖章并加盖单位公章，按规定要求报送上级主管部门或相关部门。对外报告需要公开的，应当遵守信息公开的有关规定。

第六章　附则

第三十九条 财政和有关主管部门应当遵循本指引的相关规定指导科学事业单位开展成本核算工作。

财政部门可以会同相关部门制定科学事业单位对外成本报表格式。

科学事业单位可以根据本指引并结合本单位实际情况制定具体成本核算管理办法、对内成本报表格式等。

第四十条 服务于财务报表编制的自制或委托外单位加工物品、建设工程项目、自行研究开发项目等资产成本的核算应当遵循政府会计准则制度的规定。

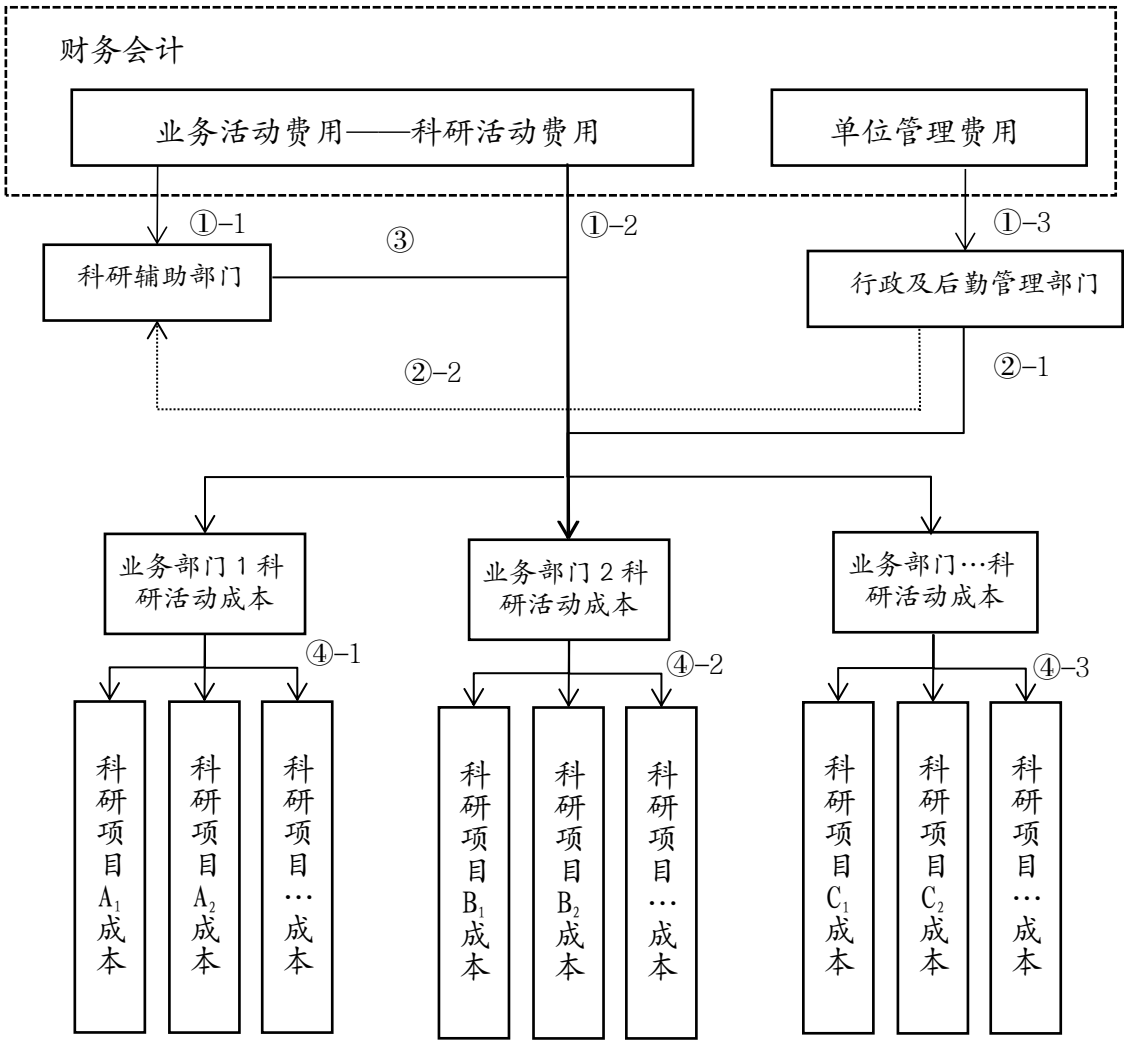
第四十一条 本指引由财政部负责解释。

第四十二条 本指引自 2023 年 1 月 1 日起施行。

附：科学事业单位科研活动成本核算流程示意图

附

科学事业单位科研活动成本核算流程示意图 1



①按部门归集和分配费用（第二十一条）

②将行政及后勤管理部门费用中应计入科研活动的部分分配至各科研业务部门和科研辅助部门（第二十二、二十三条）

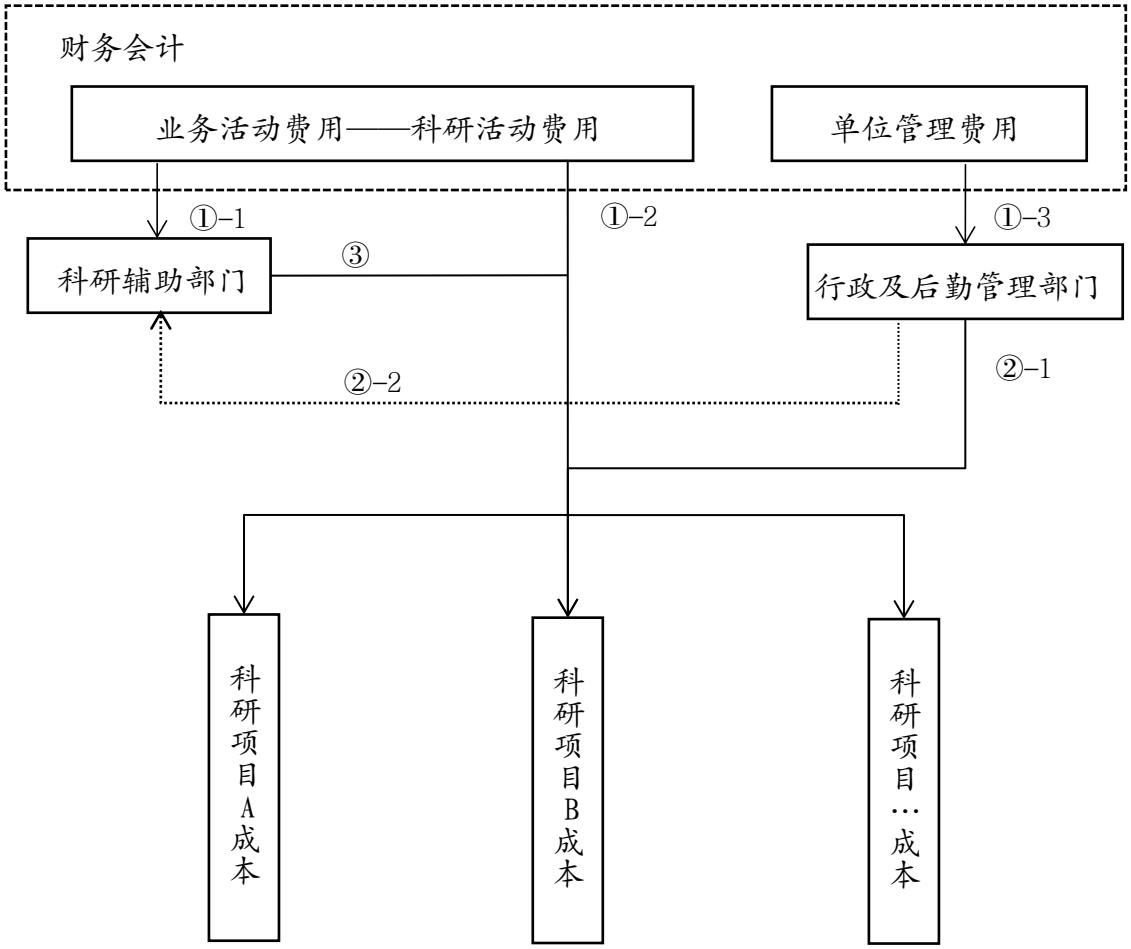
③将科研辅助部门归集的科研活动费用及分配计入的单位管理费用分配至各科研业务部门（第二十四条）

④将部门科研成本分配至各科研项目（第二十八条）

注：1.该示意图反映基于部门科研成本计算科研项目成本的流程。

2.该示意图中选择采用完全成本法进行核算。

科学事业单位科研活动成本核算流程示意图 2



①按部门和科研项目归集和分配费用（第二十七条第（一）项）

②将行政及后勤管理部门费用中应计入科研活动的部分分配至各科研项目和科研辅助部门（第二十七条第（二）项）

③将科研辅助部门归集的科研活动费用及分配计入的单位管理费用分配至各科研项目（第二十七条第（三）项）

注：1.该示意图反映直接计算科研项目成本的流程。

2.该示意图中选择采用完全成本法进行核算。

第二篇

企业会计准则、解释

企业会计准则

《企业会计准则——基本准则》根据本决定作相应修改，重新公布。

第一章　总则

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

第二条　本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业〔包括公司，下同〕.

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

第四条　企业应当编制财务会计报告(又称财务报告，下同)。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策，财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

第五条　企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

第六条　企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

第七条 企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

第八条 企业会计应当以货币计量。

第九条 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

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

第十一条 企业应当采用借贷记账法记账。

第二章 会计信息质量要求

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

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

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

第十五条 企业提供的会计信息应当具有可比性。

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

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

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

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

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

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

第三章　资产

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

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

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

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

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

(一)与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(二)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

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

第四章　负债

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

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

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

(一〕与该义务有关的经济利益很可能流出企业;

(二)未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

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

第五章　所有者权益

第二十六条　所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

公司的所有者权益又称为股东权益。

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

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

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

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

第二十八条 所有者权益金额取决于资产和负债的计量。

第二十九条 所有者权益项目应当列入资产负债表。

第六章 收入

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

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

第三十二条 符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

第七章 费用

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

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

第三十五条 企业为生产产品。提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收.入等时，将已销售产品。已提供劳务的成本等计入当期损益。

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

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

第三十六条 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表

第八章 利润

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

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

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

第四十条 利润项目应当列入利润表。

第九章 会计计量

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

第四十二条 会计计量属性主要包括：

(一)历史成本。在历史成本计量下，资产按照购入时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购入资产时所付出

的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额、或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

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

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

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

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

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

第十章 财务会计报告

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

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

小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表.

第四十五条 资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表.

第四十六条 利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

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

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

第十一章 附则

第四十九条 本准则由财政部负责解释

第五十条 本准则自 2007 年 1 月 1 起施行。

企业会计准则第1号——存货

第一章 总则

第一条 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)消耗性生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

(二)通过建造合同归集的存货成本，适用《企业会计准则第15号——建造合同》。

第二章 确认

第三条 存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

第四条 存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一)与该存货有关的经济利益很可能流入企业；

(二)该存货的成本能够可靠地计量。

第三章 计量

第五条 存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

第六条 存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

第七条 存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质，合理地选择制造费用分配方法。

在同一生产过程中，同时生产两种或两种以上的产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分的，其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

第八条 存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

第九条 下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：

(一)非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。

(二)仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用)。

(三)不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

第十条 应计入存货成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。

第十一条 投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

第十二条 收获时农产品的成本、非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的存货的成本，应当分别按照《企业会计准则第 5 号——生物资产》、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

第十三条 企业提供劳务的，所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用，计入存货成本。

第十四条 企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

对于已售存货，应当将其成本结转为当期损益，相应的存货跌价准备也应当予以结转。

第十五条 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

第十六条 企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

第十七条 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

第十八条 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

第十九条 资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

第二十条 企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销，计入相关资产的成本或者当期损益。

第二十一条 企业发生的存货毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。

存货盘亏造成的损失，应当计入当期损益。

第四章 披露

第二十二条 企业应当在附注中披露与存货有关的下列信息：

(一)各类存货的期初和期末账面价值。

(二)确定发出存货成本所采用的方法。

(三)存货可变现净值的确定依据，存货跌价准备的计提方法，当期计提的存货跌价准备的金额，当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况。

(四)用于担保的存货账面价值。

企业会计准则第2号——长期股权投资

第一章　总　则

第一条　为了规范长期股权投资的确认、计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司

债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第 40 号——合营安排》的有关规定进行判断。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第 19 号——外币折算》。

（二）风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

第四条 长期股权投资的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

第二章 初始计量

第五条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面

价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（二）非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

第六条 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长

期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

（二）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益性证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。

（三）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

（四）通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定。

第三章　后续计量

第七条　投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

第八条　采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。

第九条　投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当按照本准则第十条至第十三条规定，采用权益法核算。

投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投

资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。

第十条 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定。

第十一条 投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

第十二条 投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

第十三条 投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。

投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

第十四条 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业

会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

第十五条 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之

间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

第十六条 对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，投资方应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定处理，对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当采用权益法进行会计处理。

已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资，不再符合持有待售资产分类条件的，应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。

第十七条 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理。

第十八条 投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

第四章 衔接规定

第十九条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

第五章 附 则

第二十条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第3号——投资性房地产

第一章 总则

第一条 为了规范投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。

投资性房地产应当能够单独计量和出售。

第三条 本准则规范下列投资性房地产：

(一)已出租的土地使用权。

(二)持有并准备增值后转让的土地使用权。

(三)已出租的建筑物。

第四条 下列各项不属于投资性房地产：

(一)自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。

(二)作为存货的房地产。

第五条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)企业代建的房地产，适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》。

(二)投资性房地产的租金收入和售后租回，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

第二章 确认和初始计量

第六条 投资性房地产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一)与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；

(二)该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

第七条 投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

(一)外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

(二)自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

(三)以其他方式取得的投资性房地产的成本，按照相关会计准则的规定确定。

第八条 与投资性房地产有关的后续支出，满足本准则第六条规定的确认条件的，应当计入投资性房地产成本；不满足本准则第六条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

第三章 后续计量

第九条 企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，但本准则第十条规定的除外。

采用成本模式计量的建筑物的后续计量，适用《企业会计准则第 4 号——固定资产》。

采用成本模式计量的土地使用权的后续计量，适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》。

第十条 有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：

（一）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；

(二)企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

第十一条 采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

第十二条 企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。

已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

第四章 转换

第十三条 企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

(一)投资性房地产开始自用。

(二)作为存货的房地产，改为出租。

(三)自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值。

(四)自用建筑物停止自用，改为出租。

第十四条 在成本模式下，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

第十五条 采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

第十六条 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益;转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入所有者权益。

第五章 处置

第十七条 当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

第十八条 企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

第六章 披露

第十九条 企业应当在附注中披露与投资性房地产有关的下列信息：

(一)投资性房地产的种类、金额和计量模式。

(二)采用成本模式的，投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况。

(三)采用公允价值模式的，公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响。

(四)房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响。

(五)当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

企业会计准则第4号——固定资产

第一章 总则

第一条 为了规范固定资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)作为投资性房地产的建筑物，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

(二)生产性生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

第二章 确认

第三条 固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：

(一)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；

(二)使用寿命超过一个会计年度。

使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

第四条 固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一)与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;

(二)该固定资产的成本能够可靠地计量。

第五条 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

第六条 与固定资产有关的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件的，应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

第三章 初始计量

第七条 固定资产应当按照成本进行初始计量。

第八条 外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基

础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。

第九条 自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

第十条 应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。

第十一条 投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

第十二条 非货币性资产交换、债务重组、企业合并和融资租赁取得的固定资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》、《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 21 号——租赁》确定。

第十三条 确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。

第四章 后续计量

第十四条 企业应当对所有固定资产计提折旧。但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

第十五条 企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

第十六条 企业确定固定资产使用寿命，应当考虑下列因素：

(一)预计生产能力或实物产量；

(二)预计有形损耗和无形损耗;

(三)法律或者类似规定对资产使用的限制。

第十七条 企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。

可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

第十八条 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。

第十九条 企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。

预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。

与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

第二十条 固定资产的减值，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

第五章 处置

第二十一条 固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

(一)该固定资产处于处置状态。

(二)该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

第二十二条 企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。

第二十三条 企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。

第二十四条 企业根据本准则第六条的规定，将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当终止确认被替换部分的账面价值。

第六章 披露

第二十五条 企业应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息：

（一）固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法。

（二）各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率。

（三）各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额。

（四）当期确认的折旧费用。

（五）对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值。

（六）准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

企业会计准则第5号——生物资产

第一章 总则

第一条 为了规范与农业生产相关的生物资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 生物资产，是指有生命的动物和植物。

第三条 生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。

消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

第四条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)收获后的农产品，适用《企业会计准则第 1 号——存货》。

(二)与生物资产相关的政府补助，适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》。

第二章 确认和初始计量

第五条 生物资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一)企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产；

(二)与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业；

(三)该生物资产的成本能够可靠地计量。

第六条 生物资产应当按照成本进行初始计量。

第七条 外购生物资产的成本，包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。

第八条 自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

(一)自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

(二)自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

(三)自行繁殖的育肥畜的成本，包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

(四)水产养殖的动物和植物的成本，包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

第九条 自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

(一)自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

(二)自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括达到预定生产经营目的(成龄)前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

第十条 自行营造的公益性生物资产的成本，应当按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

第十一条 应计入生物资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。消耗性林木类生物资产发生的借款费用，应当在郁闭时停止资本化。

第十二条 投资者投入生物资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

第十三条 天然起源的生物资产的成本，应当按照名义金额确定。

第十四条 非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的生物资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

第十五条 因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出，应当计入林木类生物资产的成本。

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当计入当期损益。

第三章 后续计量

第十六条 企业应当按照本准则第十七条至第二十一条的规定对生物资产进行后续计量，但本准则第二十二条规定的除外。

第十七条 企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益。

第十八条 企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。

生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第二十条规定的除外。

第十九条 企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：

（一）该资产的预计产出能力或实物产量；

（二）该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；

（三）该资产的预计无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

第二十条 企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

第二十一条 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，

使消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，并计入当期损益。上述可变现净值和可收回金额，应当分别按照《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第8号——资产减值》确定。

消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

公益性生物资产不计提减值准备。

第二十二条 有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生物资产采用公允价值计量。

采用公允价值计量的，应当同时满足下列条件：

(一)生物资产有活跃的交易市场；

(二)能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。

第四章 收获与处置

第二十三条 对于消耗性生物资产，应当在收获或出售时，按照其账面价值结转成本。结转成本的方法包括加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。

第二十四条 生产性生物资产收获的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

收获之后的农产品，应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》处理。

第二十五条 生物资产改变用途后的成本，应当按照改变用途时的账面价值确定。

第二十六条 生物资产出售、盘亏或死亡、毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的余额计入当期损益。

第五章 披露

第二十七条 企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息：

(一)生物资产的类别以及各类生物资产的实物数量和账面价值。

(二)各类消耗性生物资产的跌价准备累计金额，以及各类生产性生物资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法、累计折旧和减值准备累计金额。

(三)天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量。

(四)用于担保的生物资产的账面价值。

(五)与生物资产相关的风险情况与管理措施。

第二十八条 企业应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的下列信息：

(一)因购买而增加的生物资产；

(二)因自行培育而增加的生物资产；

(三)因出售而减少的生物资产；

(四)因盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产；

(五)计提的折旧及计提的跌价准备或减值准备；

(六)其他变动。

企业会计准则第6号——无形资产

第一章 总则

第一条 为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)作为投资性房地产的土地使用权，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

(二)企业合并中形成的商誉，适用《企业会计准则第8号——资产减值》和《企业会计准则第20号——企业合并》。

(三)石油天然气矿区权益，适用《企业会计准则第27号——石油天然气开采》。

第二章 确认

第三条 无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

(一)能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

(二)源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

第四条 无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一)与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；

(二)该无形资产的成本能够可靠地计量。

第五条 企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有明确证据支持。

第六条 企业无形项目的支出，除下列情形外，均应于发生时计入当期损益：

(一)符合本准则规定的确认条件、构成无形资产成本的部分；

(二)非同一控制下企业合并中取得的、不能单独确认为无形资产、构成购买日确认的商誉的部分。

第七条 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

第八条 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。

第九条 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

(一)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

(二)具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

(三)无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

(四)有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

(五)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

第十条 企业取得的已作为无形资产确认的正在进行中的研究开发项目，在取得后发生的支出应当按照本准则第七条至第九条的规定处理。

第十一条 企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

第三章 初始计量

第十二条 无形资产应当按照成本进行初始计量。

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。

第十三条 自行开发的无形资产，其成本包括自满足本准则第四条和第九条规定后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

第十四条 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

第十五条 非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

第四章 后续计量

第十六条 企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。

无形资产的使用寿命为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

第十七条 使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。

企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，其他会计准则另有规定的除外。

第十八条 无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零，但下列情况除外：

(一)有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产。

(二)可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

第十九条 使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

第二十条 无形资产的减值，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

第二十一条 企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法。

企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，并按本准则规定处理。

第五章 处置和报废

第二十二条 企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。

第二十三条 无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销。

第六章 披露

第二十四条 企业应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息：

(一)无形资产的期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额。

(二)使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据。

(三)无形资产的摊销方法。

(四)用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况。

(五)计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换

第一章　总则

第一条　为了规范非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

第三条　本准则适用于所有非货币性资产交换，但下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

（二）非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财

务报表》。

（三）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》。

（四）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（五）非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

第二章　确认

第四条　企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认：

（一）对于换入资产，企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；

（二）对于换出资产，企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

第五条 换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的，企业在资产负债表日应当按照下列原则进行处理：

（一）换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债。

（二）换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

第三章 以公允价值为基础计量

第六条 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

（一）该项交换具有商业实质；

（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

第七条 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

（一）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

（二）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

第八条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，对于换入资产，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量；对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，对于换入资产，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

第九条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

（一）支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换

入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（二）收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

第十条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（一）对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

（二）对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

第四章　以账面价值为基础计量

第十一条　不满足本准则第六条规定条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。对于换入资产，企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

第十二条　以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

（一）支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

（二）收到补价的，以换出资产的账面价值，减去收到

补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

第十三条 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（一）对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

（二）对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

第五章 披露

第十四条 企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：

（一）非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。

（二）换入资产、换出资产的类别。

（三）换入资产初始计量金额的确定方式。

（四）换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的

账面价值。

（五）非货币性资产交换确认的损益。

第六章　衔接规定

第十五条　企业对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之间发生的非货币性资产交换，应根据本准则进行调整。企业对 2019 年 1 月 1 日之前发生的非货币性资产交换，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。

第七章　附则

第十六条　本准则自 2019 年 6 月 10 日起施行。

第十七条　2006 年 2 月 15 日财政部印发的《财政部关于印发<企业会计准则第 1 号——存货>等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》同时废止。

财政部此前发布的有关非货币性资产交换会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

企业会计准则第8号——资产减值

第一章　总则

第一条　为了规范资产减值的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。

本准则中的资产，除了特别规定外，包括单项资产和资产组。

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。

第三条　下列各项适用其他相关会计准则：

（一）存货的减值，适用《企业会计准则第1号——存货》。

（二）采用公允价值模式计量的投资性房地产的减值，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

（三）消耗性生物资产的减值，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

（四）建造合同形成的资产的减值，适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》。

（五）递延所得税资产的减值，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

（六）融资租赁中出租人未担保余值的减值，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（七）《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的减值，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

（八）未探明石油天然气矿区权益的减值，适用《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》。

第二章　可能发生减值资产的认定

第四条　企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。

因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

第五条　存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

（一）资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

（二）企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

（三）市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

（四）有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

（五）资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

（六）企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)远远低于(或者高于)预计金额等。

（七）其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

第三章　资产可收回金额的计量

第六条 资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

第七条 资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

第八条 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。

不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用

后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

第九条 资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

第十条 预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：

（一）资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

（二）为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出(包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出)。

该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出。

（三）资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

第十一条 预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。

预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。

建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。

第十二条 预计资产的未来现金流量，应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

预计资产的未来现金流量也不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计;因重组所导致的

估计未来现金流出数应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

第十三条 折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。如

果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。

第十四条 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值;然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。

第四章 资产减值损失的确定

第十五条 可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

第十六条 资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。

第十七条 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

第五章 资产组的认定及减值处理

第十八条 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，在认定资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)存在活跃市场的，即使部分或者所有这些产品(或者其他产出)均供内部使用，也应当在符合前款规定的情况下，将这几项资产的组合认定为一个资产组。

如果该资产组的现金流入受内部转移价格的影响，应当按照企业管理层在公平交易中对未来价格的最佳估计数来确定资产组的未来现金流量。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。

如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则第二十七条的规定在附注中作相应说明。

第十九条 资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。

资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债(如环境恢复负债等)、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

第二十条 企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。

有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

第二十一条 企业对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理。

（一）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额，并按照本准则第二十二条的规定处理。

（二）对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照本准则第二十二条的规定处理。

其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额，并按照本准则第二十二条的规定处理。

第二十二条 资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的(总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额)，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组

合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值

减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。

因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

第六章　商誉减值的处理

第二十三条　企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。

第二十四条　企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相

关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

第二十五条 在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认商誉的减值损失，按照本准则第二十二条的规定处理。

第七章 披露

第二十六条 企业应当在附注中披露与资产减值有关的下列信息：

（一）当期确认的各项资产减值损失金额。

（二）计提的各项资产减值准备累计金额。

（三）提供分部报告信息的，应当披露每个报告分部当期确认的减值损失金额。

第二十七条 发生重大资产减值损失的，应当在附注中披露导致每项重大资产减值损失的原因和当期确认的重大资产减值损失的金额。

（一）发生重大减值损失的资产是单项资产的，应当披露该单项资产的性质。提供分部报告信息的，还应披露该项资产所属的主要报告分部。

（二）发生重大减值损失的资产是资产组(或者资产组组合，下同)的，应当披露：

1.资产组的基本情况。

2.资产组中所包括的各项资产于当期确认的减值损失金额。

3. 资产组的组成与前期相比发生变化的，应当披露变化的原因以及前期和当期资产组组成情况。

第二十八条 对于重大资产减值，应当在附注中披露资产(或者资产组，下同)可收回金额的确定方法。

(一) 可收回金额按资产的公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露公允价值减去处置费用后的净额的估计基础。

(二) 可收回金额按资产预计未来现金流量的现值确定的，还应当披露估计其现值时所采用的折现率，以及该资产前期可收回金额也按照其预计未来现金流量的现值确定的情况下，前期所采用的折现率。

第二十九条 第二十六条(一)、(二)和第二十七条(二)第 2 项信息应当按照资产类别予以披露。资产类别应当以资产在企业生产经营活动中的性质或者功能是否相同或者相似为基础确定。

第三十条 分摊到某资产组的商誉(或者使用寿命不确定的无形资产，下同)的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当在附注中披露下列信息：

(一) 分摊到该资产组的商誉的账面价值。

(二) 该资产组可收回金额的确定方法。

1.可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，应当披露：

(1)企业管理层在确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据。

(2)企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致;如不一致，应当说明理由。

2.可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，应当披露：

(1) 企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据。

(2) 企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致;如不一致，应当说明理由。

(3) 估计现值时所采用的折现率。

第三十一条 商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的，企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉合计金额。

商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，企业应当在附注中说明这一情况，并披露下列信息：

（一）分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计。

（二）采用的关键假设及其依据。

（三）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致;如不一致，应当说明理由。

企业会计准则第9号——职工薪酬

第一章　总　则

第一条 为了规范职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润

分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

第三条 本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。

未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

第四条 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业年金基金，适用《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》。

（二）以股份为基础的薪酬，适用《企业会计准则第 11 号

——股份支付》。

第二章　短期薪酬

第五条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

第六条 企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

第七条 企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。

第八条 带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺

勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

第九条 利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬:

（一）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务;

（二）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计:

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。

2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。

3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

第十条 职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪

酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。

第三章　离职后福利

第十一条 企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

第十二条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照本准则第十五条规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

第十三条 企业对设定受益计划的会计处理通常包括下列四个步骤：

（一）根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精

算假设对有关人口统计变量和财务变量等做出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当按照本准则第十五条规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

（二）设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益的现值。

（三）根据本准则第十六条的有关规定，确定应当计入当期损益的金额。

（四）根据本准则第十六条和第十七条的有关规定，确定应当计入其他综合收益的金额。

在预期累计福利单位法下，每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且需对每一个单位单独计量，以形成最终义务。企业应当将福利归属于提供设定受益计划的义务发生的期间。这一期间是指从职工提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的设定受益计划福利开始，至职工的继续服务不会导致这一福利

金额显著增加之日为止。

第十四条 企业应当根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间。在确定该归属期间时，不应考虑仅因未来工资水平提高而导致设定受益计划义务显著增加的情况。

第十五条 企业应当对所有设定受益计划义务予以折现，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的十二个月内支付的义务。折现时所采用的折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

第十六条 报告期末，企业应当将设定受益计划产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

（一）服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。其中，当期服务成本，是指职工当期提供服务所导致的设定受益计划义务现值的增加额；过去服务成本，是指设定

受益计划修改所导致的与以前期间职工服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。

（二）设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

（三）重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。

除非其他会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本，上述第（一）项和第（二）项应计入当期损益；第（三）项应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

第十七条 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括下列部分:

（一）精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。

（二）计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

（三）资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

第十八条 在设定受益计划下，企业应当在下列日期孰早日

将过去服务成本确认为当期费用:

（一）修改设定受益计划时。

（二）企业确认相关重组费用或辞退福利时。

第十九条 企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。

设定受益计划结算，是指企业为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。设定受益计划结算利得或损失是下列两项的差额:

（一）在结算日确定的设定受益计划义务现值。

（二）结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和企业直接发生的与结算相关的支付。

第四章　辞退福利

第二十条 企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益:

（一）企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。

（二）企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

第二十一条 企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定。

第五章　其他长期职工福利

第二十二条 企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用本准则第十二条关于设定提存计划的有关规定进行处理。

第二十三条 除上述第二十二条规定的情形外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

（一）服务成本。

（二）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。

（三）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

第二十四条 长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；长期残疾福利与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

第六章　披　露

第二十五条 企业应当在附注中披露与短期职工薪酬有关的下列信息：

（一）应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。

（二）应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。

（三）应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。

（四）为职工提供的非货币性福利及其计算依据。

（五）依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计算依据。

（六）其他短期薪酬。

第二十六条 企业应当披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据，当期缴费金额以及期末应付未付金额。

第二十七条 企业应当披露与设定受益计划有关的下列信息：

（一）设定受益计划的特征及与之相关的风险。

（二）设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。

（三）设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响。

（四）设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。

第二十八条 企业应当披露支付的因解除劳动关系所提供辞退福利及其期末应付未付金额。

第二十九条 企业应当披露提供的其他长期职工福利的性质、金额及其计算依据。

第七章　衔接规定

第三十条 对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利，除本准则三十一条规定外，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更

正》的规定采用追溯调整法处理。

第三十一条 企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的规定进行调整。

第八章　附　则

第三十二条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第 10 号——企业年金基金

第一章 总则

第一条 为了规范企业年金基金的确认、计量和财务报表列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 企业年金基金，是指根据依法制定的企业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的企业补充养老保险基金。

第三条 企业年金基金应当作为独立的会计主体进行确认、计量和列报。

委托人、受托人、托管人、账户管理人、投资管理人和其他为企业年金基金管理提供服务的主体，应当将企业年金基金与其固有资产和其他资产严格区分，确保企业年金基金的安全。

第二章 确认和计量

第四条 企业年金基金应当分别资产、负债、收入、费用和净资产进行确认和计量。

第五条 企业年金基金缴费及其运营形成的各项资产包括：货币资金、应收证券清算款、应收利息、买入返售证券、其他应收款、债券投资、基金投资、股票投资、其他投资等。

第六条 企业年金基金在运营中根据国家规定的投资范围取得的国债、信用等级在投资级以上的金融债和企业债、可转换债、投资性保险产品、证券投资基金、股票等具有良好流动性的金融产品，其初始取得和后续估值应当以公允价值计量：

(一)初始取得投资时，应当以交易日支付的成交价款作为其公允价值。发生的交易费用直接计入当期损益。

(二)估值日对投资进行估值时，应当以其公允价值调整原账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

投资公允价值的确定，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

第七条 企业年金基金运营形成的各项负债包括：应付证券清算款、应付受益人待遇、应付受托人管理费、应付托管人管理费、应付投资管理人管理费、应交税金、卖出回购证券款、应付利息、应付佣金和其他应付款等。

第八条 企业年金基金运营形成的各项收入包括：存款利息收入、买入返售证券收入、公允价值变动收益、投资处置收益和其他收入。

第九条 收入应当按照下列规定确认和计量：

(一)存款利息收入，按照本金和适用的利率确定。

(二)买入返售证券收入，在融券期限内按照买入返售证券价款和协议约定的利率确定。

(三)公允价值变动收益，在估值日按照当日投资公允价值与原账面价值(即上一估值日投资公允价值)的差额确定。

(四)投资处置收益，在交易日按照卖出投资所取得的价款与其账面价值的差额确定。

(五)风险准备金补亏等其他收入，按照实际发生的金额确定。

第十条 企业年金基金运营发生的各项费用包括：交易费用、受托人管理费、托管人管理费、投资管理人管理费、卖出回购证券支出和其他费用。

第十一条 费用应当按照下列规定确认和计量：

(一)交易费用，包括支付给代理机构、咨询机构、券商的手续费和佣金及其他必要支出，按照实际发生的金额确定。

(二)受托人管理费、托管人管理费和投资管理人管理费，根据相关规定按实际计提的金额确定。

(三)卖出回购证券支出，在融资期限内按照卖出回购证券价款和协议约定的利率确定。

(四)其他费用，按照实际发生的金额确定。

第十二条 企业年金基金的净资产，是指企业年金基金的资产减去负债后的余额。资产负债表日，应当将当期各项收入和费用结转至净资产。

净资产应当分别企业和职工个人设置账户，根据企业年金计划按期将运营收益分配计入各账户。

第十三条 净资产应当按照下列规定确认和计量：

(一)向企业和职工个人收取的缴费，按照收到的金额增加净资产。

(二)向受益人支付的待遇，按照应付的金额减少净资产。

(三)因职工调入企业而发生的个人账户转入金额，增加净资产。

(四)因职工调离企业而发生的个人账户转出金额，减少净资产。

第三章 列报

第十四条 企业年金基金的财务报表包括资产负债表、净资产变动表和附注。

第十五条 资产负债表反映企业年金基金在某一特定日期的财务状况，应当按照资产、负债和净资产分类列示。

第十六条 资产类项目至少应当列示下列信息：

(一)货币资金；

(二)应收证券清算款；

(三)应收利息；

(四)买入返售证券；

(五)其他应收款；

(六)债券投资；

(七)基金投资;

(八)股票投资;

(九)其他投资;

(十)其他资产。

第十七条 负债类项目至少应当列示下列信息:

(一)应付证券清算款;

(二)应付受益人待遇;

(三)应付受托人管理费;

(四)应付托管人管理费;

(五)应付投资管理人管理费;

(六)应交税金;

(七)卖出回购证券款;

(八)应付利息;

(九)应付佣金;

(十)其他应付款。

第十八条 净资产类项目列示企业年金基金净值。

第十九条 净资产变动表反映企业年金基金在一定会计期间的净资产增减变动情况，应当列示下列信息：

(一)期初净资产。

(二)本期净资产增加数，包括本期收入、收取企业缴费、收取职工个人缴费、个人账户转入。

(三)本期净资产减少数，包括本期费用、支付受益人待遇、个人账户转出。

(四)期末净资产。

第二十条 附注应当披露下列信息：

(一)企业年金计划的主要内容及重大变化。

(二)投资种类、金额及公允价值的确定方法。

(三)各类投资占投资总额的比例。

(四)可能使投资价值受到重大影响的其他事项。

附录：

资产负债表

会年金 01 表

编制单位： 年 月 日 单位： 元

资产 行次 年初数 期末数负债和净资产 行次 年初数期末数

资产： 负债：

货币资金 应付证券清算款

应收证券清算款 应付受益人待遇

应收利息 应付受托人管理费

买入返售证券 应付托管人管理费

其他应收款 应付投资管理人管理费

债券投资 应交税金

基金投资 卖出回购证券款

股票投资 应付利息

其他投资 应付佣金

其他资产 其他应付款

负债合计

净资产:

企业年金基金净值

资产总计 负债和净资产总计

净资产变动表

会年金 02 表

编制单位： 年 月 单位： 元

项 目 行次 本月数 本年累计数

一、期初净资产

二、本期净资产增加数

(一)本期收入

1.存款利息收入

2.买入返售证券收入

3.公允价值变动收益

4.投资处置收益

5.其他收入

(二)收取企业缴费

(三)收取职工个人缴费

(四)个人账户转入

三、本期净资产减少数

(一)本期费用

1.交易费用

2.受托人管理费

3.托管人管理费

4.投资管理人管理费

5.卖出回购证券支出

6.其他费用

(二)支付受益人待遇

(三)个人账户转出

四、期末净资产

企业会计准则第11号——股份支付

第一章 总则

第一条 为了规范股份支付的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

本准则所指的权益工具是企业自身权益工具。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)企业合并中发行权益工具取得其他企业净资产的交易，适用《企业会计准则第20号——企业合并》。

(二)以权益工具作为对价取得其他金融工具等交易，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

第二章 以权益结算的股份支付

第四条 以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。

权益工具的公允价值，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定。

第五条 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。

授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。

第六条 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。

等待期，是指可行权条件得到满足的期间。

对于可行权条件为规定服务期间的股份支付，等待期为授予日至可行权日的期间;对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。

可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

第七条 企业在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

第八条 以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：

(一)其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

(二)其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

第九条 在行权日，企业根据实际行权的权益工具数量，计算确定应转入实收资本或股本的金额，将其转入实收资本或股本。

行权日，是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

第三章 以现金结算的股份支付

第十条 以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。

第十一条 授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本或费用，相应增加负债。

第十二条 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入成本或费用和相应的负债。

在资产负债表日，后续信息表明企业当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权水平。

第十三条 企业应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债的公允价值重新计量，其变动计入当期损益。

第四章 披露

第十四条 企业应当在附注中披露与股份支付有关的下列信息：

（一）当期授予、行权和失效的各项权益工具总额。

（二）期末发行在外的股份期权或其他权益工具行权价格的范围和合同剩余期限。

（三）当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格。

（四）权益工具公允价值的确定方法。

企业对性质相似的股份支付信息可以合并披露。

第十五条 企业应当在附注中披露股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响，至少包括下列信息：

(一)当期因以权益结算的股份支付而确认的费用总额。

(二)当期因以现金结算的股份支付而确认的费用总额。

(三)当期以股份支付换取的职工服务总额及其他方服务总额。

企业会计准则第12号——债务重组

第一章　总则

第一条　为了规范债务重组的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

本准则中的债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融工具。

第三条　债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：

（一）债务人以资产清偿债务；

（二）债务人将债务转为权益工具；

（三）除本条第一项和第二项以外，采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债务。

第四条　本准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：

（一）债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组

债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

（二）通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

（三）债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

第二章　债权人的会计处理

第五条　以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债权人应当在相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。

第六条　以资产清偿债务方式进行债务重组的，债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

存货的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公

允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。

生物资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

第七条 将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照本准则第六条的规定计量其初始投资成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

第八条 采用修改其他条款方式进行债务重组的，债权人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，确认和计量重组债权。

第九条 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——

金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按照本准则第六条的规定分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

第三章　债务人的会计处理

第十条　以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

第十一条　将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。

第十二条　采用修改其他条款方式进行债务重组的，债务人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，确认和计量重组债务。

第十三条 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债务人应当按照本准则第十一条和第十二条的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

第四章 披露

第十四条 债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息:

（一）根据债务重组方式，分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。

（二）债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额，以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。

第十五条 债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息:

（一）根据债务重组方式，分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。

（二）债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

第五章 衔接规定

第十六条 企业对 2019 年 1 月 1 日至本准则施行日之

间发生的债务重组，应根据本准则进行调整。企业对2019年1月1日之前发生的债务重组，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。

第六章　附则

第十七条　本准则自2019年6月17日起施行。

第十八条　2006年2月15日财政部印发的《财政部关于印发<企业会计准则第1号——存货>等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第12号——债务重组》同时废止。

财政部此前发布的有关债务重组会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

企业会计准则第13号——或有事项

第一章 总则

第一条 为了规范或有事项的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

第三条 职工薪酬、建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同等形成的或有事项，适用其他相关会计准则。

第二章 确认和计量

第四条 与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

(一)该义务是企业承担的现时义务；

(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业；

(三)该义务的金额能够可靠地计量。

第五条 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：

(一)或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。

(二)或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

第六条 企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。

货币时间价值影响重大的，应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

第七条 企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

第八条 待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债。

待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

第九条 企业不应当就未来经营亏损确认预计负债。

第十条 企业承担的重组义务满足本准则第四条规定的，应当确认预计负债。同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：

(一)有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

(二)该重组计划已对外公告。重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。

第十一条 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。

直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

第十二条 企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

第十三条 企业不应当确认或有负债和或有资产。

或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

第三章 披露

第十四条 企业应当在附注中披露与或有事项有关的下列信息：

(一)预计负债。

1.预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。

2.各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。

3.与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

(二)或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)。

1.或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

2.经济利益流出不确定性的说明。

3.或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性;无法预计的，应当说明原因。

(三)企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

第十五条 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按照本准则第十四条披露全部或部分信息预期对企业造成重大不

利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

企业会计准则第 14 号——收入

第一章　总　则

第一条　为了规范收入的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

第三条　本准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

（一）由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》。

（二）由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的租赁合

同，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（三）由保险合同相关会计准则规范的保险合同，适用保险合同相关会计准则。

本准则所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。

本准则所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

第二章　确　认

第四条　企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

第五条　当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；

（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；

（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；

（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；

（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

在合同开始日即满足前款条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。

第六条 在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同，企业应当对其进行持续评估，并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进行会计处理。

对于不符合本准则第五条规定的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。

第七条 企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。

（二）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

（三）该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本准则第九条规定的单项履约义务。

第八条 企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

（一）合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。

（二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

（三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

第九条 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺，也应当作为单项履约义务。

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

第十条 企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；

（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1．企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。

2．该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

3．该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

第十一条 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

第十二条 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

第十三条 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负

有现时付款义务。

（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

第三章　计　量

第十四条　企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

第十五条　企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。

第十六条　合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的

交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

第十七条 合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

第十八条 客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

第十九条 企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲

减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

第二十条 合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

第二十一条 企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。

成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。

余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

第二十二条 企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

第二十三条 对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。

有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先按照前款规定在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

第二十四条 对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

第二十五条 合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业

应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

（一）合同变更属于本准则第八条（一）规定情形的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本准则第二十四条规定进行会计处理。

（二）合同变更属于本准则第八条（二）规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

（三）合同变更之后发生除本条（一）、（二）规定情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。

第四章　合同成本

第二十六条　企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；

（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；

（三）该成本预期能够收回。

第二十七条 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

（一）管理费用。

（二）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。

（三）与履约义务中已履行部分相关的支出。

（四）无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

第二十八条 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费等），应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。

第二十九条 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

第三十条 与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：

（一）企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余

对价；

（二）为转让该相关商品估计将要发生的成本。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款（一）减（二）的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

第三十一条 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失；然后，按照本准则第三十条规定确定与合同成本有关的资产的减值损失。

企业按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照前款规定确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

第五章 特定交易的会计处理

第三十二条 对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结

转成本。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

第三十三条 对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

第三十四条 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让

给客户。

（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

（一）企业承担向客户转让商品的主要责任。

（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。

（四）其他相关事实和情况。

第三十五条 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

第三十六条 企业向客户授予知识产权许可的，应当按照本准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

（一）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；

（二）该活动对客户将产生有利或不利影响；

（三）该活动不会导致向客户转让某项商品。

第三十七条 企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

（一）客户后续销售或使用行为实际发生；

（二）企业履行相关履约义务。

第三十八条 对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格

不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。

第三十九条 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

第四十条 企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相

关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

第六章　列　报

第四十一条　企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如企业向客户销

售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。

合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

第四十二条 企业应当在附注中披露与收入有关的下列信息：

（一）收入确认和计量所采用的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更，包括确定履约进度的方法及采用该方法的原因、评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断，在确定交易价格、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价格以及计量预期将退还给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值和假设等。

（二）与合同相关的下列信息：

1. 与本期确认收入相关的信息，包括与客户之间的合同产生的收入、该收入按主要类别（如商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型、商品转让的时间、合同期限、销售渠道等）分解的信息以及该分解信息与每一报告分部的收入之间的关系等。

2. 与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信

息，包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行（或部分履行）的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。

3. 与履约义务相关的信息，包括履约义务通常的履行时间、重要的支付条款、企业承诺转让的商品的性质（包括说明企业是否作为代理人）、企业承担的预期将退还给客户的款项等类似义务、质量保证的类型及相关义务等。

4. 与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息，包括分摊至本期末尚未履行（或部分未履行）履约义务的交易价格总额、上述金额确认为收入的预计时间的定量或定性信息、未包括在交易价格的对价金额（如可变对价）等。

（三）与合同成本有关的资产相关的信息，包括确定该资产金额所做的判断、该资产的摊销方法、按该资产主要类别（如为取得合同发生的成本、为履行合同开展的初始活动发生的成本等）披露的期末账面价值以及本期确认的摊销及减值损失金额等。

（四）企业根据本准则第十七条规定因预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔未超过一年而未考虑合同中存在的重大融资成分，或者根据本准则第二十八条规定因合同取得成本的

摊销期限未超过一年而将其在发生时计入当期损益的，应当披露该事实。

第七章　衔接规定

第四十三条　首次执行本准则的企业，应当根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。

已完成的合同，是指企业按照与收入相关会计准则制度的原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的其他合同。

第四十四条　对于最早可比期间期初之前或首次执行本准则当年年初之前发生的合同变更，企业可予以简化处理，即无需按照本准则第八条规定进行追溯调整，而是根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。

企业采用该简化处理方法的，应当对所有合同一致采用，并且在附注中披露该事实以及在合理范围内对采用该简化处理方法的影响所作的定性分析。

第八章　附　则

第四十五条　本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第15号--建造合同

第一章 总则

第一条 为了规范企业(建造承包商，下同)建造合同的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则--基本准则》，制定本准则。

第二条 建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。

第三条 建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

固定造价合同，是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。

成本加成合同，是指以合同约定或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

第二章 分立与合并

第四条 企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是，在某些情况下，为了反映一项或一组合同的实质，需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并。

第五条 一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：

(一)每项资产均有独立的建造计划；

(二)与客户就每项资产单独进行谈判,双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款;

(三)每项资产的收入和成本可以单独辨认。

第六条 追加资产的建造,满足下列条件之一的,应当作为单项合同:

(一)该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异。

(二)议定该追加资产的造价时,不需要考虑原合同价款。

第七条 一组合同无论对应单个客户还是多个客户,同时满足下列条件的,应当合并为单项合同:

(一)该组合同按一揽子交易签订;

(二)该组合同密切相关,每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分;

(三)该组合同同时或依次履行。

第三章 合同收入

第八条 合同收入应当包括下列内容:

(一)合同规定的初始收入;

(二)因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

第九条 合同变更,是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的,才能构成合同收入:

(一)客户能够认可因变更而增加的收入;

(二)该收入能够可靠地计量。

第十条 索赔款，是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中成本的款项。索赔款同时满足下列条件的，才能构成合同收入:

(一)根据谈判情况，预计对方能够同意该项索赔;

(二)对方同意接受的金额能够可靠地计量。

第十一条 奖励款，是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入:

(一)根据合同完成情况,足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准;

(二)奖励金额能够可靠地计量。

第四章 合同成本

第十二条 合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

第十三条 合同的直接费用应当包括下列内容:

(一)耗用的材料费用;

(二)耗用的人工费用;

(三)耗用的机械使用费;

(四)其他直接费用，指其他可以直接计入合同成本的费用。

第十四条 间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。

第十五条 直接费用在发生时直接计入合同成本，间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。

第十六条 合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。

第十七条 合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用。

因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益。

第五章 费用确认

第十八条 在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。

完工百分比法，是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。

第十九条 固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

(一)合同总收入能够可靠地计量；

(二)与合同相关的经济利益很可能流入企业；

(三)实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；

(四)合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

第二十条 成本加成合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件:

(一)与合同相关的经济利益很可能流入企业;

(二)实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

第二十一条 企业确定合同完工进度可以选用下列方法:

(一)累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例。

(二)已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例。

(三)实际测定的完工进度。

第二十二条 采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度的，累计实际发生的合同成本不包括下列内容:

(一)施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本。

(二)在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

第二十三条 在资产负债表日，应当按照合同总收入乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额，确认为当期合同收入;同时，按照合同预计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额，确认为当期合同费用。

第二十四条 当期完成的建造合同，应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额，确认为当期合同收入;同时，按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额，确认为当期合同费用。

第二十五条 建造合同的结果不能可靠估计的，应当分别下列情况处理:

(一)合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。

(二)合同成本不可能收回的,在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

第二十六条 使建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在的，应当按照本准则第十八条的规定确认与建造合同有关的收入和费用。

第二十七条 合同预计总成本超过合同总收入的，应当将预计损失确认为当期费用。

第六章 披露

第二十八条 企业应当在附注中披露与建造合同有关的下列信息:

(一)各项合同总金额，以及确定合同完工进度的方法。

(二)各项合同累计已发生成本、累计已确认毛利(或亏损)。

(三)各项合同已办理结算的价款金额。

(四)当期预计损失的原因和金额。

企业会计准则第16号——政府补助

第一章　总则

第一条　为了规范政府补助的确认、计量和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　本准则中的政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。

第三条　政府补助具有下列特征：

（一）来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

（二）无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务等对价。

第四条　政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

第五条　下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。

（二）所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。

第二章　确认和计量

第六条　政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）企业能够满足政府补助所附条件；

（二）企业能够收到政府补助。

第七条　政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。

政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

第八条　与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损

的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

第九条 与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：

（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；

（二）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

第十条 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

第十一条 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

第十二条 企业取得政策性优惠贷款贴息的，应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况，分别按照本准则第十三条和第十四条进行会计处理。

第十三条 财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：

（一）以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借

款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。

（二）以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。

第十四条 财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

第十五条 已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：

（一）初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；

（二）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

（三）属于其他情况的，直接计入当期损益。

第三章 列报

第十六条 企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映。

第十七条 企业应当在附注中单独披露与政府补助有关的

下列信息：

（一）政府补助的种类、金额和列报项目；

（二）计入当期损益的政府补助金额；

（三）本期退回的政府补助金额及原因。

第四章　衔接规定

第十八条　企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

第五章　附则

第十九条　本准则自 2017 年 6 月 12 日起施行。

第二十条　2006 年 2 月 15 日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 16 号——政府补助》同时废止。

财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

企业会计准则第17号——借款费用

第一章 总则

第一条 为了规范借款费用的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

第三条 与融资租赁有关的融资费用，适用《企业会计准则第21号——租赁》。

第二章 确认和计量

第四条 企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本;其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

第五条 借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

(一)资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；

(二)借款费用已经发生；

(三)为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

第六条 在资本化期间内，每一会计期间的利息(包括折价或溢价的摊销)资本化金额，应当按照下列规定确定：

(一)为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

(二)为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计

算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

第七条 借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。

第八条 在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

第九条 在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。

第十条 专门借款发生的辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

一般借款发生的辅助费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

第十一条 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益，直至资产的购建或者生产活动重新开始。如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，借款费用的资本化应当继续进行。

第十二条 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

第十三条 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：

(一)符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

(二)所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极

个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

(三)继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

第十四条 购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

第三章 披露

第十五条 企业应当在附注中披露与借款费用有关的下列信息：

(一)当期资本化的借款费用金额。

(二)当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

企业会计准则第 18 号——所得税

第一章 总则

第一条 为了规范企业所得税的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称所得税包括企业以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。

第三条 本准则不涉及政府补助的确认和计量，但因政府补助产生暂时性差异的所得税影响，应当按照本准则进行确认和计量。

第二章 计税基础

第四条 企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

第五条 资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

第六条 负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

第三章 暂时性差异

第七条 暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

第八条 应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。

第九条 可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

第四章 确认

第十条 企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债，将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。

存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照本准则规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。

第十一条 除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：

(一)商誉的初始确认。

(二)同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：

1.该项交易不是企业合并；

2.交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。

与子公司、联营企业及合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债，应当按照本准则第十二条的规定确认。

第十二条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：

(一)投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；

(二)该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

第十三条 企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

(一)该项交易不是企业合并；

(二)交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。

资产负债表日，有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的，应当确认以前期间未确认的递延所得税资产。

第十四条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：

(一)暂时性差异在可预见的未来很可能转回；

(二)未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

第十五条 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

第五章 计量

第十六条 资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债(或资产)，应当按照税法规定计算的预期应交纳(或返还)的所得税金额计量。

第十七条 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

第十八条 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

第十九条 企业不应当对递延所得税资产和递延所得税负债进行折现。

第二十条 资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。

第二十一条 企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括下列情况产生的所得税：

(一)企业合并。

(二)直接在所有者权益中确认的交易或者事项。

第二十二条 与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。

第六章 列报

第二十三条 递延所得税资产和递延所得税负债应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。

第二十四条 所得税费用应当在利润表中单独列示。

第二十五条 企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

(一)所得税费用(收益)的主要组成部分。

(二)所得税费用(收益)与会计利润关系的说明。

(三)未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额(如果存在到期日，还应披露到期日)。

(四)对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据。

(五)未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

企业会计准则第19号--外币折算

第一章 总则

第一条 为了规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露，根据《企业会计准则--基本准则》，制定本准则。

第二条 外币交易，是指以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易包括：

(一)买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；

(二)借入或者借出外币资金；

(三)其他以外币计价或者结算的交易。

第三条 下列各项适用其他相关会计准则：

(一)与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额，适用《企业会计准则第17号--借款费用》。

(二)外币项目的套期，适用《企业会计准则第24号--套期保值》。

(三)现金流量表中的外币折算，适用《企业会计准则第31号--现金流量表》。

第二章 记账本位币的确定

第四条 记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。

企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按照本准则第五条规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

第五条 企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

（一）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算；

（二）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算；

（三）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

第六条 企业选定境外经营的记账本位币，还应当考虑下列因素：

（一）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；

（二）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；

（三）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回；

（四）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

第七条 境外经营，是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用不同于企业记账本位币的，也视同境外经营。

第八条 企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

第三章 外币交易的会计处理

第九条 企业对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

第十条 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

第十一条 企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

（一）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

(二)以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。

第四章外币财务报表的折算

第十二条 企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

(一)资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除"未分配利润"项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(二)利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述(一)、(二)折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。 比较财务报表的折算比照上述规定处理。

第十三条 企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表，应当按照下列规定进行折算：

对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述，对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述，再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

第十四条 企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者 权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

第十五条 企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照本准则第十二条规定将其财务报表折算为人民币财务报表。

第五章 披露

第十六条 企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息：

（一）企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因，记账本位币发生变更的，说明变更理由。

（二）采用近似汇率的，近似汇率的确定方法。

（三）计入当期损益的汇兑差额。

（四）处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

企业会计准则第20号企业合并

第一章　总则

第一条　为了规范企业合并的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

第三条　涉及业务的合并比照本准则规定处理。

第四条　本准则不涉及下列企业合并：

（一）两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。

（二）仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。

第二章　同一控制下的企业合并

第五条　参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

第六条 合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第七条 同一控制下的企业合并中，被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，在此基础上按照本准则规定确认。

第八条 合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应

当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

第九条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按其账面价值计量。因被合并方采用的会计政策与合并方不一致，按照本准则规定进行调整的，应当以调整后的账面价值计量。

合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中单列项目反映。

合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

编制合并财务报表时，参与合并各方的内部交易等，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》处理。

第三章 非同一控制下的企业合并

第十条 参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。

非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

第十一条 购买方应当区别下列情况确定合并成本：

（一）一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

（二）通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。

（三）购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

（四）在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

第十二条 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

第十三条 购买方在购买日应当对合并成本进行分配，按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。

（一）购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

初始确认后的商誉，应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。

（二）购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：

1．对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；

2．经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。

第十四条 被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债，符合下列条件的，应当单独予以确认：

（一）合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的

经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

（二）合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

（三）合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后，应当按照下列两者孰高进行后续计量：

1．按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》应予确认的金额；

2．初始确认金额减去按照《企业会计准则第 14 号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

第十五条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

第十六条 企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。

购买日后12个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

第十七条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制购买日的合并资产负债表，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，以按照本准则规定处理的结果列示。

第四章 披露

第十八条 企业合并发生当期的期末，合并方应当在附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：

（一）参与合并企业的基本情况。

（二）属于同一控制下企业合并的判断依据。

（三）合并日的确定依据。

（四）以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益

性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。

（五）被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。

（六）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。

（七）被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明。

（八）合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

第十九条 企业合并发生当期的期末，购买方应当在附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：

（一）参与合并企业的基本情况。

（二）购买日的确定依据。

（三）合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法。

（四）被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。

（五）合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况。

（六）被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况。

（七）商誉的金额及其确定方法。

（八）因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额。

（九）合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

企业会计准则第21号——租赁

第一章 总则

第一条 为了规范租赁的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

第三条 本准则适用于所有租赁，但下列各项除外：

（一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

（二）出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第14号——收入》。

勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用本准则。

第二章 租赁的识别、分拆和合并

第一节 租赁的识别

第四条 在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一

项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。

除非合同条款和条件发生变化，企业无需重新评估合同是否为租赁或者包含租赁。

第五条 为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

第六条 已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。

同时符合下列条件时，表明供应方拥有资产的实质性替换权：

（一）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；

（二）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的，应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全

部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

第七条 在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

第八条 存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：

（一）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。

（二）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

第二节 租赁的分拆和合并

第九条 合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆，除非企业适用本准则第十二条的规定进行会计处理，租赁部分应当分别按照本准则

进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。

第十条 同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

（一）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；

（二）该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

第十一条 在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

第十二条 为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，按照本准则进行会计处理。但是，对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

第十三条 企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在符合下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。

（二）该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

（三）该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

第三章 承租人的会计处理

第一节 确认和初始计量

第十四条 在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用本准则第三章第三节进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

第十五条 租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。

承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

第十六条 使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：

（一）租赁负债的初始计量金额；

（二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；

（三）承租人发生的初始直接费用；

（四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第 1 号——存货》。

承租人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对本条第（四）项所述成本进行确认和计量。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

第十七条 租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

第十八条 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：

（一）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

（二）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

（三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；

（四）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

（五）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

第十九条 担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。

未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

第二节 后续计量

第二十条 在租赁期开始日后，承租人应当按照本准则第二十一条、第二十二条、第二十七条及第二十九条的规定，采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

第二十一条 承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

第二十二条 承租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

第二十三条 承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益。按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

该周期性利率，是按照本准则第十七条规定所采用的折现率，或者按照本准则第二十五条、二十六条和二十九条规定所采用的修订后的折现率。

第二十四条 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。按照《企业会计准则第 1 号

——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

第二十五条 在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债：

（一）因依据本准则第十五条第四款规定，续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化，或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额；

（二）因依据本准则第十五条第四款规定，购买选择权的评估结果发生变化的，应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。

在计算变动后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

第二十六条 在租赁期开始日后，根据担保余值预计的应付金额发生变动，或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在这些情形下，承租人采用的折现率不变；但是，租赁付款额的变动源自浮动利率变动的，使用修订后的折现率。

第二十七条 承租人在根据本准则第二十五条、第二十六条或因实质固定付款额变动重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

第二十八条 租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

（一）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；

（二）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。

第二十九条 租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照本准则第九条至第十二条的规定分摊变更后合同的对价，按照本准则第十五条的规定重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日

的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

第三节 短期租赁和低价值资产租赁

第三十条 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。

包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

第三十一条 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

低价值资产租赁的判定仅与资产的绝对价值有关，不受承租人规模、性质或其他情况影响。低价值资产租赁还应当符合本准则第十条的规定。

承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。

第三十二条 对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

第三十三条 对于短期租赁，承租人应当按照租赁资产的类别作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。

第三十四条 按照本准则第三十二条进行简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

第四章 出租人的会计处理

第一节 出租人的租赁分类

第三十五条 出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。

租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。

融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。

在租赁开始日后，出租人无需对租赁的分类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约等情况变化的，出租人不对租赁的分类进行重新评估。

第三十六条 一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

（一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

（二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。

（三）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。

（四）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。

（五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

（一）若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。

（二）资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。

（三）承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

第三十七条 转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。

但是，原租赁为短期租赁，且转租出租人应用本准则第三十二条对原租赁进行简化处理的，转租出租人应当将该转租赁分类为经营租赁。

第二节 出租人对融资租赁的会计处理

第三十八条 在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：

（一）承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

（二）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

（三）购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权；

（四）承租人行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

（五）由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

在转租的情况下，若转租的租赁内含利率无法确定，转租出租人可采用原租赁的折现率（根据与转租有关的初始直接费用进行调整）计量转租投资净额。

第三十九条 出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。该周期性利率，是按照

本准则第三十八条规定所采用的折现率，或者按照本准则第四十四条规定所采用的修订后的折现率。

第四十条 出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定，对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。

出租人将应收融资租赁款或其所在的处置组划分为持有待售类别的，应当按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》进行会计处理。

第四十一条 出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。

第四十二条 生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

第四十三条 融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：

（一）该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；

（二）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

第四十四条 融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，出租人应当分别下列情形对变更后的租赁进行处理：

（一）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值；

（二）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁的，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。

第三节 出租人对经营租赁的会计处理

第四十五条 在租赁期内各个期间，出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。

第四十六条 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

第四十七条 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。

出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并进行相应会计处理。

第四十八条 出租人取得的与经营租赁有关的未计入租赁收款额的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。

第四十九条 经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。

第五章 售后租回交易

第五十条 承租人和出租人应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

第五十一条 售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据本准则对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理；同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。

在进行上述调整时，企业应当基于以下两者中更易于确定的项目：销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

第五十二条 售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理；出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融

资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。

第六章 列报

第一节 承租人的列报

第五十三条 承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示。

在利润表中，承租人应当分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。

在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。

第五十四条 承租人应当在附注中披露与租赁有关的下列信息：

（一）各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额；

（二）租赁负债的利息费用；

（三）计入当期损益的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁费用和低价值资产租赁费用；

（四）未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额；

（五）转租使用权资产取得的收入；

（六）与租赁相关的总现金流出；

（七）售后租回交易产生的相关损益；

（八）其他按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应当披露的有关租赁负债的信息。

承租人应用本准则第三十二条对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，应当披露这一事实。

第五十五条 承租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：

（一）租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；

（二）未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出；

（三）租赁导致的限制或承诺；

（四）售后租回交易除第五十四条第（七）项之外的其他信息；

（五）其他相关信息。

第二节 出租人的列报

第五十六条 出租人应当根据资产的性质，在资产负债表中列示经营租赁资产。

第五十七条 出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

（一）销售损益、租赁投资净额的融资收益以及与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入；

（二）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额；

（三）未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。

第五十八条 出租人应当在附注中披露与经营租赁有关的下列信息：

（一）租赁收入，并单独披露与未计入租赁收款额的可变租赁付款额相关的收入；

（二）将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开，并按经营租赁固定资产的类别提供《企业会计准则第 4 号——固定资产》要求披露的信息；

（三）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额。

第五十九条 出租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：

（一）租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；

（二）对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况；

（三）其他相关信息。

第七章 衔接规定

第六十条 对于首次执行日前已存在的合同，企业在首次执行日可以选择不重新评估其是否为租赁或者包含租赁。选择不重新评估的，企业应当在财务报表附注中披露这一事实，并一致应用于前述所有合同。

第六十一条 承租人应当选择下列方法之一对租赁进行衔接会计处理，并一致应用于其作为承租人的所有租赁：

（一）按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理。

（二）根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息。采用该方法时，应当按照下列规定进行衔接处理：

1. 对于首次执行日前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。

2. 对于首次执行日前的经营租赁，承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款

利率折现的现值计量租赁负债，并根据每项租赁选择按照下列两者之一计量使用权资产：

（1）假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值（采用首次执行日的承租人增量借款利率作为折现率）；

（2）与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。

3. 在首次执行日，承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。

第六十二条 首次执行日前的经营租赁中，租赁资产属于低价值资产且根据本准则第三十二条的规定选择不确认使用权资产和租赁负债的，承租人无需对该经营租赁按照衔接规定进行调整，应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。

第六十三条 承租人采用本准则第六十一条第（二）项进行衔接会计处理时，对于首次执行日前的经营租赁，可根据每项租赁采用下列一项或多项简化处理：

1. 将于首次执行日后12个月内完成的租赁，可作为短期租赁处理。

2. 计量租赁负债时，具有相似特征的租赁可采用同一折现率；使用权资产的计量可不包含初始直接费用。

3. 存在续租选择权或终止租赁选择权的，承租人可根据首次执行日前选择权的实际行使及其他最新情况确定租赁期，无需对首次执行日前各期间是否合理确定行使续租选择权或终止租赁选择权进行估计。

4. 作为使用权资产减值测试的替代，承租人可根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》评估包含租赁的合同在首次执行日前是否为亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。

5. 首次执行本准则当年年初之前发生租赁变更的，承租人无需按照本准则第二十八条、第二十九条的规定对租赁变更进行追溯调整，而是根据租赁变更的最终安排，按照本准则进行会计处理。

第六十四条 承租人采用本准则第六十三条规定的简化处理方法的，应当在财务报表附注中披露所采用的简化处理方法以及在合理可能的范围内对采用每项简化处理方法的估计影响所作的定性分析。

第六十五条 对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估，并按照本准则的规定进行分类。按照本准则重分类为融资租赁的，应当将其作为一项新的融资租赁进行会计处理。

除前款所述情形外，出租人无需对其作为出租人的租赁按照衔接规定进行调整，而应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。

第六十六条 对于首次执行日前已存在的售后租回交易，企业在首次执行日不重新评估资产转让是否符合《企业会计准则第 14 号——收入》作为销售进行会计处理的规定。

对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，并继续在租赁期内摊销相关递延收益或损失。

对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。

第六十七条 承租人选择按照本准则第六十一条第（二）项规定对租赁进行衔接会计处理的，还应当在首次执行日披露以下信息：

（一）首次执行日计入资产负债表的租赁负债所采用的承租人增量借款利率的加权平均值；

（二）首次执行日前一年度报告期末披露的重大经营租赁的尚未支付的最低租赁付款额按首次执行日承租人增量

借款利率折现的现值，与计入首次执行日资产负债表的租赁负债的差额。

第八章 附则

第六十八条 本准则自2019年1月1日起施行。

企业会计准则第22号——金融工具确认和计量

第一章　总则

第一条　为了规范金融工具的确认和计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　金融工具，是指形成一方的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。

第三条　金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

（一）从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利。

（二）在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金

融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第四条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

（一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。

（二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第五条 衍生工具，是指属于本准则范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同：

（一）其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量的变动而变动，

变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

（二）不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资。

（三）在未来某一日期结算。

常见的衍生工具包括远期合同、期货合同、互换合同和期权合同等。

第六条 除下列各项外，本准则适用于所有企业各种类型的金融工具：

（一）由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规范的对子公司、合营企业和联营企业的投资，适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》，但是企业根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》对上述投资按照本准则相关规定进行会计处理的，适用本准则。企业持有的与在子公司、合营企业或联营企业中的权益相联系的衍生工具，适用本准则；该衍生工具符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定的权益工具定义的，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

（二）由《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规范的职工薪酬计划形成的企业的权利和义务，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

（三）由《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的股份支付，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。但是，股份支付中属于本准则第八条范围的买入或卖出非金融项目的合同，适用本准则。

（四）由《企业会计准则第 12 号——债务重组》规范的债务重组，适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。

（五）因清偿按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》所确认的预计负债而获得补偿的权利，适用《企业会计准则第 13 号——或有事项》。

（六）由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的属于金融工具的合同权利和义务，适用《企业会计准则第 14 号——收入》，但该准则要求在确认和计量相关合同权利的减值损失和利得时应当按照本准则规定进行会计处理的，适用本准则有关减值的规定。

（七）购买方（或合并方）与出售方之间签订的，将在未来购买日（或合并日）形成《企业会计准则第 20 号——企业合并》规范的企业合并且其期限不超过企业合并获得批准并完成交易所必须的合理期限的远期合同，不适用本准则。

（八）由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的租赁的权利和义务，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。但是，租赁应收款的减值、终止确认，租赁应付款的终止确认，以及租赁中嵌入的衍生工具，适用本准则。

（九）金融资产转移，适用《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》。

（十）套期会计，适用《企业会计准则第 24 号——套期会计》。

（十一）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。因具有相机分红特征而由保险

合同相关会计准则规范的合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。但对于嵌入保险合同的衍生工具，该嵌入衍生工具本身不是保险合同的，适用本准则。

对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用本准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经做出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用本准则。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

（十二）企业发行的按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定应当分类为权益工具的金融工具，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

第七条 本准则适用于下列贷款承诺：

（一）企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的贷款承诺。如果按照以往惯例，企业在贷款承诺产生后不久即出售其所产生资产，则同一类别的所有贷款承诺均应当适用本准则。

（二）能够以现金或者通过交付或发行其他金融工具净额结算的贷款承诺。此类贷款承诺属于衍生工具。企业不得仅仅因为相关贷款将分期拨付（如按工程进度分期拨付的按揭建造贷款）而将该贷款承诺视为以净额结算。

（三）以低于市场利率贷款的贷款承诺。

所有贷款承诺均适用本准则关于终止确认的规定。企业作为贷款承诺发行方的，还适用本准则关于减值的规定。

贷款承诺，是指按照预先规定的条款和条件提供信用的确定性承诺。

第八条 对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外，企业应当将该合同视同金融工具，适用本准则。

对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，即使企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同的，企业也可以将该合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。企业只能在合同开始时做出该指定，并且必须能够通过该指定消除或显著减少会计错配。该指定一经做出，不得撤销。

会计错配，是指当企业以不同的会计确认方法和计量属性，对在经济上相关的资产和负债进行确认或计量而产生利得或损失时，可能导致的会计确认和计量上的不一致。

第二章 金融工具的确认和终止确认

第九条 企业成为金融工具合同的一方时，应当确认一项金融资

产或金融负债。

第十条 对于以常规方式购买或出售金融资产的，企业应当在交易日确认将收到的资产和为此将承担的负债，或者在交易日终止确认已出售的资产，同时确认处置利得或损失以及应向买方收取的应收款项。

以常规方式购买或出售金融资产，是指企业按照合同规定购买或出售金融资产，并且该合同条款规定，企业应当根据通常由法规或市场惯例所确定的时间安排来交付金融资产。

第十一条 金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。

（二）该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。

本准则所称金融资产或金融负债终止确认，是指企业将之前确认的金融资产或金融负债从其资产负债表中予以转出。

第十二条 金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

第十三条 企业（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债，且新金融负债与原金融负债的合同条款实质上不同的，企业应当终止确认原金融负债，同时确认一项新金融负债。

企业对原金融负债（或其一部分）的合同条款做出实质性修改的，应当终止确认原金融负债，同时按照修改后的条款确认一项新金融负

债。

第十四条 金融负债（或其一部分）终止确认的，企业应当将其账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，计入当期损益。

第十五条 企业回购金融负债一部分的，应当按照继续确认部分和终止确认部分在回购日各自的公允价值占整体公允价值的比例，对该金融负债整体的账面价值进行分配。分配给终止确认部分的账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，应当计入当期损益。

第三章 金融资产的分类

第十六条 企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：

（一）以摊余成本计量的金融资产。

（二）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。企业管理金融资产的业务模式，应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础确定。企业确定管理金融资产的业务模式，应当以客观事实为依据，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定。

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。企业分类为本准则第十七条和第十八条规范的金融资产，其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中，本金是指金融资产在初始确认时的公允价值，本金金额可能因提前还款等原因在金融资产的存续期内发生变动；利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险、以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。其中，货币时间价值是利息要素中仅因为时间流逝而提供对价的部分，不包括为所持有金融资产的其他风险或成本提供的对价，但货币时间价值要素有时可能存在修正。在货币时间价值要素存在修正的情况下，企业应当对相关修正进行评估，以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。此外，金融资产包含可能导致其合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款（如包含提前还款特征）的，企业应当对相关条款进行评估（如评估提前还款特征的公允价值是否非常小），以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。

第十七条 金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

（一）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。

（二）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，

仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

第十八条 金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：

（一）企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。

（二）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

第十九条 按照本准则第十七条分类为以摊余成本计量的金融资产和按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并按照本准则第六十五条规定确认股利收入。该指定一经做出，不得撤销。企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

金融资产或金融负债满足下列条件之一的，表明企业持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的：

（一）取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的，主要是为了近期出售或回购。

（二）相关金融资产或金融负债在初始确认时属于集中管理的可

辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式。

（三）相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。

第二十条 在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该指定一经做出，不得撤销。

第四章 金融负债的分类

第二十一条 除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。对此类金融负债，企业应当按照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》相关规定进行计量。

（三）不属于本条（一）或（二）情形的财务担保合同，以及不属于本条（一）情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照依据本准则第八章所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除依据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定所确定的累计摊销额后的余额孰高进行计量。

在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

第二十二条 在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，企业可以将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但该指定应当满足下列条件之一：

（一）能够消除或显著减少会计错配。

（二）根据正式书面文件载明的企业风险管理或投资策略，以公允价值为基础对金融负债组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在企业内部以此为基础向关键管理人员报告。

该指定一经做出，不得撤销。

第五章 嵌入衍生工具

第二十三条 嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合合同。该嵌入衍生工具对混合合同的现金流量产生影响的方式，应当与单独存在的衍生工具类似，且该混合合同的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则

该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

第二十四条 混合合同包含的主合同属于本准则规范的资产的，企业不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体适用本准则关于金融资产分类的相关规定。

第二十五条 混合合同包含的主合同不属于本准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：

（一）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。

（二）与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。

（三）该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

嵌入衍生工具从混合合同中分拆的，企业应当按照适用的会计准则规定，对混合合同的主合同进行会计处理。企业无法根据嵌入衍生工具的条款和条件对嵌入衍生工具的公允价值进行可靠计量的，该嵌入衍生工具的公允价值应当根据混合合同公允价值和主合同公允价值之间的差额确定。使用了上述方法后，该嵌入衍生工具在取得日或后续资产负债表日的公允价值仍然无法单独计量的，企业应当将该混合合同整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。

第二十六条 混合合同包含一项或多项嵌入衍生工具，且其主合同不属于本准则规范的资产的，企业可以将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。但下列情况除外：

（一）嵌入衍生工具不会对混合合同的现金流量产生重大改变。

（二）在初次确定类似的混合合同是否需要分拆时，几乎不需分析就能明确其包含的嵌入衍生工具不应分拆。如嵌入贷款的提前还款权，允许持有人以接近摊余成本的金额提前偿还贷款，该提前还款权不需要分拆。

第六章 金融工具的重分类

第二十七条 企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当按照本准则的规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

企业对所有金融负债均不得进行重分类。

第二十八条 企业发生下列情况的，不属于金融资产或金融负债的重分类：

（一）按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》相关规定，某金融工具以前被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具，但目前已不再满足运用该套期会计方法的条件。

（二）按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》相关规定，某金融工具被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具。

（三）按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》相关规定，

运用信用风险敞口公允价值选择权所引起的计量变动。

第二十九条 企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。

重分类日，是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。

第三十条 企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。

企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

第三十一条 企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融

资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。

第三十二条 企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。

按照本条规定对金融资产重分类进行处理的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用本准则关于金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

第七章 金融工具的计量

第三十三条 企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是，企业初始确认的应收账款未包含《企业会计准则第 14 号——收入》所定义的重大融资成分或根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照该准则定义的交

易价格进行初始计量。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

第三十四条 企业应当根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，确定金融资产和金融负债在初始确认时的公允价值。公允价值通常为相关金融资产或金融负债的交易价格。金融资产或金融负债公允价值与交易价格存在差异的，企业应当区别下列情况进行处理：

（一）在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值依据相同资产或负债在活跃市场上的报价或者以仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，企业应当将该公允价值与交易价格之间的差额确认为一项利得或损失。

（二）在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值以其他方式确定的，企业应当将该公允价值与交易价格之间的差额递延。初始确认后，企业应当根据某一因素在相应会计期间的变动程度将该递延差额确认为相应会计期间的利得或损失。该因素应当仅限于市场参与者对该金融工具定价时将予考虑的因素，包括时间等。

第三十五条 初始确认后，企业应当对不同类别的金融资产，分

别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

第三十六条 初始确认后，企业应当对不同类别的金融负债，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或以本准则第二十一条规定的其他适当方法进行后续计量。

第三十七条 金融资产或金融负债被指定为被套期项目的，企业应当根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》规定进行后续计量。

第三十八条 金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

（一）扣除已偿还的本金。

（二）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

（三）扣除累计计提的损失准备（仅适用于金融资产）。

实际利率法，是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）的基础上估计预期现金流量，但不应当考虑预期信用损失。

第三十九条 企业应当按照实际利率法确认利息收入。利息收入应当根据金融资产账面余额乘以实际利率计算确定，但下列情况除外：

（一）对于购入或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本和经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

（二）对于购入或源生的未发生信用减值、但在后续期间成为已发生信用减值的金融资产，企业应当在后续期间，按照该金融资产的摊余成本和实际利率计算确定其利息收入。企业按照上述规定对金融资产的摊余成本运用实际利率法计算利息收入的，若该金融工具在后续期间因其信用风险有所改善而不再存在信用减值，并且这一改善在客观上可与应用上述规定之后发生的某一事件相联系（如债务人的信用评级被上调），企业应当转按实际利率乘以该金融资产账面余额来计算确定利息收入。

经信用调整的实际利率，是指将购入或源生的已发生信用减值的金融资产在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产摊余成本的利率。在确定经信用调整的实际利率时，应当在考虑金融资产的所有合同条款（例如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）以及初始预期信用损失的基础上估计预期现金流量。

第四十条 当对金融资产预期未来现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：

（一）发行方或债务人发生重大财务困难；

（二）债务人违反合同，如偿付利息或本金违约或逾期等；

（三）债权人出于与债务人财务困难有关的经济或合同考虑，给

予债务人在任何其他情况下都不会做出的让步；

（四）债务人很可能破产或进行其他财务重组；

（五）发行方或债务人财务困难导致该金融资产的活跃市场消失；

（六）以大幅折扣购买或源生一项金融资产，该折扣反映了发生信用损失的事实。

金融资产发生信用减值，有可能是多个事件的共同作用所致，未必是可单独识别的事件所致。

第四十一条 合同各方之间支付或收取的、属于实际利率或经信用调整的实际利率组成部分的各项费用、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率或经信用调整的实际利率时予以考虑。

企业通常能够可靠估计金融工具（或一组类似金融工具）的现金流量和预计存续期。在极少数情况下，金融工具（或一组金融工具）的估计未来现金流量或预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定其实际利率（或经信用调整的实际利率）时，应当基于该金融工具在整个合同期内的合同现金流量。

第四十二条 企业与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，应当重新计算该金融资产的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算的该金融资产的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融资产的原实际利率（或者购买或源生的已发生信用减值的金融资产的经信用调整的实际利率）或按《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十三条规定的重新计算的实际利率（如适用）折现的

现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，企业应当调整修改后的金融资产账面价值，并在修改后金融资产的剩余期限内进行摊销。

第四十三条 企业不再合理预期金融资产合同现金流量能够全部或部分收回的，应当直接减记该金融资产的账面余额。这种减记构成相关金融资产的终止确认。

第四十四条 企业对权益工具的投资和与此类投资相联系的合同应当以公允价值计量。但在有限情况下，如果用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计的，该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

企业应当利用初始确认日后可获得的关于被投资方业绩和经营的所有信息，判断成本能否代表公允价值。存在下列情形（包含但不限于）之一的，可能表明成本不代表相关金融资产的公允价值，企业应当对其公允价值进行估值：

（一）与预算、计划或阶段性目标相比，被投资方业绩发生重大变化。

（二）对被投资方技术产品实现阶段性目标的预期发生变化。

（三）被投资方的权益、产品或潜在产品的市场发生重大变化。

（四）全球经济或被投资方经营所处的经济环境发生重大变化。

（五）被投资方可比企业的业绩或整体市场所显示的估值结果发生重大变化。

（六）被投资方的内部问题，如欺诈、商业纠纷、诉讼、管理或战略变化。

（七）被投资方权益发生了外部交易并有客观证据，包括发行新股等被投资方发生的交易和第三方之间转让被投资方权益工具的交易等。

第四十五条 权益工具投资或合同存在报价的，企业不应当将成本作为对其公允价值的最佳估计。

第八章 金融工具的减值

第四十六条 企业应当按照本准则规定，以预期信用损失为基础，对下列项目进行减值会计处理并确认损失准备：

（一）按照本准则第十七条分类为以摊余成本计量的金融资产和按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（二）租赁应收款。

（三）合同资产。合同资产是指《企业会计准则第 14 号——收入》定义的合同资产。

（四）企业发行的分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外的贷款承诺和适用本准则第二十一条（三）规定的财务担保合同。

损失准备，是指针对按照本准则第十七条计量的金融资产、租赁应收款和合同资产的预期信用损失计提的准备，按照本准则第十八条

计量的金融资产的累计减值金额以及针对贷款承诺和财务担保合同的预期信用损失计提的准备。

第四十七条 预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。

信用损失，是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。其中，对于企业购买或源生的已发生信用减值的金融资产，应按照该金融资产经信用调整的实际利率折现。由于预期信用损失考虑付款的金额和时间分布，因此即使企业预计可以全额收款但收款时间晚于合同规定的到期期限，也会产生信用损失。

在估计现金流量时，企业应当考虑金融工具在整个预计存续期的所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）。企业所考虑的现金流量应当包括出售所持担保品获得的现金流量，以及属于合同条款组成部分的其他信用增级所产生的现金流量。

企业通常能够可靠估计金融工具的预计存续期。在极少数情况下，金融工具预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定预期信用损失时，应当基于该金融工具的剩余合同期间。

第四十八条 除了按照本准则第五十七条和第六十三条的相关规定计量金融工具损失准备的情形以外，企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，并按照下列情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动：

（一）如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加，企

业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合，由此形成的损失准备的增加或转回金额，应当作为减值损失或利得计入当期损益。

（二）如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备，无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合，由此形成的损失准备的增加或转回金额，应当作为减值损失或利得计入当期损益。

未来 12 个月内预期信用损失，是指因资产负债表日后 12 个月内（若金融工具的预计存续期少于 12 个月，则为预计存续期）可能发生的金融工具违约事件而导致的预期信用损失，是整个存续期预期信用损失的一部分。

企业在进行相关评估时，应当考虑所有合理且有依据的信息，包括前瞻性信息。为确保自金融工具初始确认后信用风险显著增加即确认整个存续期预期信用损失，企业在一些情况下应当以组合为基础考虑评估信用风险是否显著增加。整个存续期预期信用损失，是指因金融工具整个预计存续期内所有可能发生的违约事件而导致的预期信用损失。

第四十九条 对于按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当在其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该

金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

第五十条 企业在前一会计期间已经按照相当于金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备，但在当期资产负债表日，该金融工具已不再属于自初始确认后信用风险显著增加的情形的，企业应当在当期资产负债表日按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量该金融工具的损失准备，由此形成的损失准备的转回金额应当作为减值利得计入当期损益。

第五十一条 对于贷款承诺和财务担保合同，企业在应用金融工具减值规定时，应当将本企业成为做出不可撤销承诺的一方之日作为初始确认日。

第五十二条 企业在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加时，应当考虑金融工具预计存续期内发生违约风险的变化，而不是预期信用损失金额的变化。企业应当通过比较金融工具在资产负债表日发生违约的风险与在初始确认日发生违约的风险，以确定金融工具预计存续期内发生违约风险的变化情况。

在为确定是否发生违约风险而对违约进行界定时，企业所采用的界定标准，应当与其内部针对相关金融工具的信用风险管理目标保持一致，并考虑财务限制条款等其他定性指标。

第五十三条 企业通常应当在金融工具逾期前确认该工具整个存续期预期信用损失。企业在确定信用风险自初始确认后是否显著增加时，企业无须付出不必要的额外成本或努力即可获得合理且有依据的前瞻性信息的，不得仅依赖逾期信息来确定信用风险自初始确认后

是否显著增加；企业必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的逾期信息以外的单独或汇总的前瞻性信息的，可以采用逾期信息来确定信用风险自初始确认后是否显著增加。

无论企业采用何种方式评估信用风险是否显著增加，通常情况下，如果逾期超过 30 日，则表明金融工具的信用风险已经显著增加。除非企业在无须付出不必要的额外成本或努力的情况下即可获得合理且有依据的信息，证明即使逾期超过 30 日，信用风险自初始确认后仍未显著增加。如果企业在合同付款逾期超过 30 日前已确定信用风险显著增加，则应当按照整个存续期的预期信用损失确认损失准备。

如果交易对手方未按合同规定时间支付约定的款项，则表明该金融资产发生逾期。

第五十四条 企业在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加时，应当考虑违约风险的相对变化，而非违约风险变动的绝对值。在同一后续资产负债表日，对于违约风险变动的绝对值相同的两项金融资产，初始确认时违约风险较低的金融工具比初始确认时违约风险较高的金融工具的信用风险变化更为显著。

第五十五条 企业确定金融工具在资产负债表日只具有较低的信用风险的，可以假设该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加。

如果金融工具的违约风险较低，借款人在短期内履行其合同现金流量义务的能力很强，并且即便较长时期内经济形势和经营环境存在不利变化但未必一定降低借款人履行其合同现金流量义务的能力，该

金融工具被视为具有较低的信用风险。

第五十六条 企业与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，企业在评估相关金融工具的信用风险是否已经显著增加时，应当将基于变更后的合同条款在资产负债表日发生违约的风险与基于原合同条款在初始确认时发生违约的风险进行比较。

第五十七条 对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。在每个资产负债表日，企业应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益。即使该资产负债表日确定的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额，企业也应当将预期信用损失的有利变动确认为减值利得。

第五十八条 企业计量金融工具预期信用损失的方法应当反映下列各项要素：

（一）通过评价一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额。

（二）货币时间价值。

（三）在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。

第五十九条 对于适用本准则有关金融工具减值规定的各类金

融工具，企业应当按照下列方法确定其信用损失：

（一）对于金融资产，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。

（二）对于租赁应收款项，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。其中，用于确定预期信用损失的现金流量，应与按照《企业会计准则第 21 号——租赁》用于计量租赁应收款项的现金流量保持一致。

（三）对于未提用的贷款承诺，信用损失应为在贷款承诺持有人提用相应贷款的情况下，企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。企业对贷款承诺预期信用损失的估计，应当与其对该贷款承诺提用情况的预期保持一致。

（四）对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。

（五）对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生已发生信用减值的金融资产，信用损失应为该金融资产账面余额与按原实际利率折现的估计未来现金流量的现值之间的差额。

第六十条 企业应当以概率加权平均为基础对预期信用损失进行计量。企业对预期信用损失的计量应当反映发生信用损失的各种可能性，但不必识别所有可能的情形。

第六十一条 在计量预期信用损失时，企业需考虑的最长期限为企业面临信用风险的最长合同期限（包括考虑续约选择权），而不

是更长期间，即使该期间与业务实践相一致。

第六十二条 如果金融工具同时包含贷款和未提用的承诺，且企业根据合同规定要求还款或取消未提用承诺的能力并未将企业面临信用损失的期间限定在合同通知期内的，企业对于此类金融工具（仅限于此类金融工具）确认预期信用损失的期间，应当为其面临信用风险且无法用信用风险管理措施予以缓释的期间，即使该期间超过了最长合同期限。

第六十三条 对于下列各项目，企业应当始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备：

（一）由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的交易形成的应收款项或合同资产，且符合下列条件之一：

1．该项目未包含《企业会计准则第 14 号——收入》所定义的重大融资成分，或企业根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分。

2．该项目包含《企业会计准则第 14 号——收入》所定义的重大融资成分，同时企业做出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用于所有此类应收款项和合同资产，但可对应收款项类和合同资产类分别做出会计政策选择。

（二）由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的交易形成的租赁应收款，同时企业做出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用

于所有租赁应收款，但可对应收融资租赁款和应收经营租赁款分别做出会计政策选择。

在适用本条规定时，企业可对应收款项、合同资产和租赁应收款分别选择减值会计政策。

第九章　利得和损失

第六十四条　企业应当将以公允价值计量的金融资产或金融负债的利得或损失计入当期损益，除非该金融资产或金融负债属于下列情形之一：

（一）属于《企业会计准则第 24 号——套期会计》规定的套期关系的一部分。

（二）是一项对非交易性权益工具的投资，且企业已按照本准则第十九条规定将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（三）是一项被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且按照本准则第六十八条规定，该负债由企业自身信用风险变动引起的其公允价值变动应当计入其他综合收益。

（四）是一项按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，且企业根据本准则第七十一条规定，其减值损失或利得和汇兑损益之外的公允价值变动计入其他综合收益。

第六十五条　企业只有在同时符合下列条件时，才能确认股利收入并计入当期损益：

（一）企业收取股利的权利已经确立；

（二）与股利相关的经济利益很可能流入企业；

（三）股利的金额能够可靠计量。

第六十六条 以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、按照本准则规定重分类、按照实际利率法摊销或按照本准则规定确认减值时，计入当期损益。如果企业将以摊余成本计量的金融资产重分类为其他类别，应当根据本准则第三十条规定处理其利得或损失。

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

第六十七条 属于套期关系中被套期项目的金融资产或金融负债所产生的利得或损失，应当按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》相关规定进行处理。

第六十八条 企业根据本准则第二十二条和第二十六条规定将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，该金融负债所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理：

（一）由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益；

（二）该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益。

按照本条（一）规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的

全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。

该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

第六十九条 企业根据本准则第十九条规定将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

第七十条 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失，应当计入当期损益。

第七十一条 按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。该金融资产计入各期损益的金额应当与视同其一直按摊余成本计量而计入各期损益的金额相等。

该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。

企业将该金融资产重分类为其他类别金融资产的，应当根据本准则第三十一条规定，对之前计入其他综合收益的累计利得或损失进行相应处理。

第十章　衔接规定

第七十二条　本准则施行日之前的金融工具确认和计量与本准则要求不一致的，企业应当追溯调整，但本准则第七十三条至八十三条另有规定的除外。在本准则施行日已经终止确认的项目不适用本准则。

第七十三条　在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要求不一致的，无需调整。金融工具原账面价值和在本准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。同时，企业应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的相关规定在附注中进行披露。

企业如果调整前期比较财务报表数据，应当能够以前期的事实和情况为依据，且比较数据应当反映本准则的所有要求。

第七十四条　在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则第十七条（一）或第十八条（一）的相关规定评估其管理金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标，还是以既收取合同现金流量又出售金融资产为目标，并据此确定金融资产的分类，进行追溯调整，无须考虑企业之前的业务模式。

第七十五条　在本准则施行日，企业在考虑具有本准则第十六条所述修正的货币时间价值要素的金融资产的合同现金流量特征时，需要对特定货币时间价值要素修正进行评估的，该评估应当以该金融资产初始确认时存在的事实和情况为基础。该评估不切实可行的，企业

不应考虑本准则关于货币时间价值要素修正的规定。

第七十六条 在本准则施行日，企业在考虑具有本准则第十六条所述提前还款特征的金融资产的合同现金流量特征时，需要对该提前还款特征的公允价值是否非常小进行评估的，该评估应当以该金融资产初始确认时存在的事实和情况为基础。该评估不切实可行的，企业不应考虑本准则关于提前还款特征例外情形的规定。

第七十七条 在本准则施行日，企业存在根据本准则相关规定应当以公允价值计量的混合合同但之前未以公允价值计量的，该混合合同在前期比较财务报表期末的公允价值应当等于其各组成部分在前期比较财务报表期末公允价值之和。在本准则施行日，企业应当将整个混合合同在该日的公允价值与该混合合同各组成部分在该日的公允价值之和之间的差额，计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

第七十八条 在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，对相关金融资产进行指定或撤销指定，并追溯调整：

（一）在本准则施行日，企业可以根据本准则第二十条规定，将满足条件的金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。但企业之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不满足本准则第二十条规定的指定条件的，应当解除之前做出的指定；之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产继续满足本准则第二十条规定的指定条件的，企业可以选

择继续指定或撤销之前的指定。

（二）在本准则施行日，企业可以根据本准则第十九条规定，将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

第七十九条 在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，对相关金融负债进行指定或撤销指定，并追溯调整：

（一）在本准则施行日，为了消除或显著减少会计错配，企业可以根据本准则第二十二条（一）的规定，将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）企业之前初始确认金融负债时，为了消除或显著减少会计错配，已将该金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但在本准则施行日不再满足本准则规定的指定条件的，企业应当撤销之前的指定；该金融负债在本准则施行日仍然满足本准则规定的指定条件的，企业可以选择继续指定或撤销之前的指定。

第八十条 在本准则施行日，企业按照本准则规定对相关金融资产或金融负债以摊余成本进行计量、应用实际利率法追溯调整不切实可行的，应当按照以下原则进行处理：

（一）以金融资产或金融负债在前期比较财务报表期末的公允价值，作为企业调整前期比较财务报表数据时该金融资产的账面余额或该金融负债的摊余成本；

（二）以金融资产或金融负债在本准则施行日的公允价值，作为

该金融资产在本准则施行日的新账面余额或该金融负债的新摊余成本。

第八十一条 在本准则施行日，对于之前以成本计量的、在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资或与该权益工具挂钩并须通过交付该工具进行结算的衍生金融资产，企业应当以其在本准则施行日的公允价值计量。原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

在本准则施行日，对于之前以成本计量的、与在活跃市场中没有报价的权益工具挂钩并须通过交付该权益工具进行结算的衍生金融负债，企业应当以其在本准则施行日的公允价值计量。原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益。

第八十二条 在本准则施行日，企业存在根据本准则第二十二条规定将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并且按照本准则第六十八条（一）规定将由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，判断按照上述规定处理是否会造成或扩大损益的会计错配，进而确定是否应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益，并按照上述结果追溯调整。

第八十三条 在本准则施行日，企业按照本准则计量金融工具减

值的，应当使用无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的合理且有依据的信息，确定金融工具在初始确认日的信用风险，并将该信用风险与本准则施行日的信用风险进行比较。

在确定自初始确认后信用风险是否显著增加时，企业可以应用本准则第五十五条的规定根据其是否具有较低的信用风险进行判断，或者应用本准则第五十三条第二段的规定根据相关金融资产逾期是否超过 30 日进行判断。企业在本准则施行日必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的信息的，企业在该金融工具终止确认前的所有资产负债表日的损失准备应当等于其整个存续期的预期信用损失。

第十一章　附　则

第八十四条　本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第23号——金融资产转移

第一章　总则

第一条　为了规范金融资产（包括单项或一组类似金融资产）转移和终止确认的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　金融资产转移，是指企业（转出方）将金融资产（或其现金流量）让与或交付给该金融资产发行方之外的另一方（转入方）。

金融资产终止确认，是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

第三条　企业对金融资产转入方具有控制权的，除在该企业个别财务报表基础上应用本准则外，在编制合并财务报表时，还应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定合并所有纳入合并范围的子公司（含结构化主体），并在合并财务报表层面应用本准则。

第二章　金融资产终止确认的一般原则

第四条　金融资产的一部分满足下列条件之一的，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分，除此之外，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产整体：

（一）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金

流量。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量，但无权获得该债务工具本金现金流量，终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

（二）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

（三）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

企业发生满足本条（二）或（三）条件的金融资产转移，且存在一个以上转入方的，只要企业转移的份额与金融资产全部现金流量或特定可辨认现金流量完全成比例即可，不要求每个转入方均持有成比例的份额。

第五条 金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。

（二）该金融资产已转移，且该转移满足本准则关于终止确认的规定。

第三章 金融资产转移的情形及其终止确认

第六条 金融资产转移，包括下列两种情形：

（一）企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。

（二）企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务，且同时满足下列条件：

1．企业只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业提供短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场利率计收利息的，视同满足本条件。

2．转让合同规定禁止企业出售或抵押该金融资产，但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。

3．企业有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。企业无权将该现金流量进行再投资，但在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内，将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资，并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方的，视同满足本条件。

第七条 企业在发生金融资产转移时，应当评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度，并分别下列情形处理：

（一）企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

（二）企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产。

（三）企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的（即除本条（一）、（二）之外的其他情形），应当根据其是否保留了对金融资产的控制，分别下列情形处理：

1．企业未保留对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

2．企业保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认有关金融资产，并相应确认相关负债。

继续涉入被转移金融资产的程度，是指企业承担的被转移金融资产价值变动风险或报酬的程度。

第八条 企业在评估金融资产所有权上风险和报酬的转移程度时，应当比较转移前后其所承担的该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险没有因转移而发生显著变化的，表明该企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。如将贷款整体转移并对该贷款可能发生的所有损失进行全额补偿，或者出售一项金融资产但约定以固定价格或者售价加上出借人回报的价格回购。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险相对于金融资产的未来净现金流量现值的全部变动风险不再显著的，表明该企业已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。如无条件出售金融资产，或者出售金融资产且仅保留以其在回购时的公允价值进行回购的选择权。

企业通常不需要通过计算即可判断其是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。在其他情况下，企业需要通过计算评估是否已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，在计算和比较金融资产未来现金流量净现值的变动时，应当考虑所有合理、可能的现金流量变动，对于更可能发生的结果赋予更高的权重，并采用适当的市场利率作为折现率。

第九条 企业在判断是否保留了对被转移金融资产的控制时，应当根据转入方是否具有出售被转移金融资产的实际能力而确定。转入方能够单方面将被转移金融资产整体出售给不相关的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制的，表明转入方有出售被转移金融资产的实际能力，从而表明企业未保留对被转移金融资产的控制；在其他情形下，表明企业保留了对被转移金融资产的控制。

在判断转入方是否具有出售被转移金融资产的实际能力时，企业考虑的关键应当是转入方实际上能够采取的行动。被转移金融资产不存在市场或转入方不能单方面自由地处置被转移金融资产的，通常表明转入方不具有出售被转移金融资产的实际能力。

转入方不大可能出售被转移金融资产并不意味着企业（转出方）保留了对被转移金融资产的控制。但存在看跌期权或担保而限制转入方出售被转移金融资产的，转出方实际上保留了对被转移金融资产的控制。如存在看跌期权或担保且很有价值，导致转入方实际上不能在不附加类似期权或其他限制条件的情形下将该被转移金融资产出售给第三方，从而限制了转入方出售被转移金融资产的能力，转入方将

持有被转移金融资产以获取看跌期权或担保下相应付款的，企业保留了对被转移金融资产的控制。

第十条 企业认定金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已经转移的，除企业在新的交易中重新获得被转移金融资产外，不应当在未来期间再次确认该金融资产。

第十一条 在金融资产转移不满足终止确认条件的情况下，如果同时确认衍生工具和被转移金融资产或转移产生的负债会导致对同一权利或义务的重复确认，则企业（转出方）与转移有关的合同权利或义务不应当作为衍生工具进行单独会计处理。

第十二条 在金融资产转移不满足终止确认条件的情况下，转入方不应当将被转移金融资产全部或部分确认为自己的资产。转入方应当终止确认所支付的现金或其他对价，同时确认一项应收转出方的款项。企业（转出方）同时拥有以固定金额重新控制整个被转移金融资产的权利和义务的（如以固定金额回购被转移金融资产），在满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于摊余成本计量规定的情况下，转入方可以将其应收款项以摊余成本计量。

第十三条 企业在判断金融资产转移是否满足本准则规定的金融资产终止确认条件时，应当注重金融资产转移的实质。

（一）企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，应当终止确认被转移金融资产的常见情形有：

1．企业无条件出售金融资产。

2．企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价

值回购。

3．企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌期权合同（即转入方有权将该金融资产返售给企业）或看涨期权合同（即转出方有权回购该金融资产），且根据合同条款判断，该看跌期权或看涨期权为一项重大价外期权（即期权合约的条款设计，使得金融资产的转入方或转出方极小可能会行权）。

（二）企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，应当继续确认被转移金融资产的常见情形有：

1．企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定企业将回购原被转移金融资产，或者将予回购的金融资产与售出的金融资产相同或实质上相同、回购价格固定或原售价加上回报。

2．企业融出证券或进行证券出借。

3．企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。

4．企业出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失。

5．企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌期权合同或看涨期权合同，且根据合同条款判断，该看跌期权或看涨期权为一项重大价内期权（即期权合约的条款设计，使得金融资产的转入方或转出方很可能会行权）。

（三）企业应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认被转移金融资产的常见情形有：

1．企业转移金融资产，并采用保留次级权益或提供信用担保等方式进行信用增级，企业只转移了被转移金融资产所有权上的部分（非几乎所有）风险和报酬，且保留了对被转移金融资产的控制。

2．企业转移金融资产，并附有既非重大价内也非重大价外的看涨期权或看跌期权，导致企业既没有转移也没有保留所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了对被转移金融资产的控制。

第四章　满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理

第十四条　金融资产转移整体满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）被转移金融资产在终止确认日的账面价值。

（二）因转移金融资产而收到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。企业保留了向该金融资产提供相关收费服务的权利（包括收取该金融资产的现金流量，并将所收取的现金流量划转给指定的资金保管机构等），应当就该服务合同确认一项服务资产或服务负债。如果企业将收取的费用预计超过对服务的充分补偿的，应当将该服务权利作为继续确认部分确认为一项服务资产，并按照本准则第十五条的规定确定该服务资产的金额。如果将收取的费用预计不能充分补偿企业所提供服务的，则应当将由此形成的服务义务确认一项服

务负债，并以公允价值进行初始计量。

企业因金融资产转移导致整体终止确认金融资产，同时获得了新金融资产或承担了新金融负债或服务负债的，应当在转移日确认该金融资产、金融负债（包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换等）或服务负债，并以公允价值进行初始计量。该金融资产扣除金融负债和服务负债后的净额应当作为上述对价的组成部分。

第十五条 企业转移了金融资产的一部分，且该被转移部分整体满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）终止确认部分在终止确认日的账面价值。

（二）终止确认部分收到的对价，与原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。对价包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债后的金额。

原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额，应当按照金融资产终止确认部分和继续确认部分的相对公允价值，对该累计额进行分摊后确定。

第十六条 根据本准则第十五条的规定，企业将转移前金融资产整体的账面价值按相对公允价值在终止确认部分和继续确认部分

之间进行分摊时，应当按照下列规定确定继续确认部分的公允价值：

（一）企业出售过与继续确认部分类似的金融资产，或继续确认部分存在其他市场交易的，近期实际交易价格可作为其公允价值的最佳估计。

（二）继续确认部分没有报价或近期没有市场交易的，其公允价值的最佳估计为转移前金融资产整体的公允价值扣除终止确认部分的对价后的差额。

第五章　继续确认被转移金融资产的会计处理

第十七条　企业保留了被转移金融资产所有权上几乎所有风险和报酬而不满足终止确认条件的，应当继续确认被转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债。

第十八条　在继续确认被转移金融资产的情形下，金融资产转移所涉及的金融资产与所确认的相关金融负债不得相互抵销。在后续会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入（或利得）和该金融负债产生的费用（或损失），不得相互抵销。

第六章　继续涉入被转移金融资产的会计处理

第十九条　企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债。被转移金融资产和相关负债应当在充分反映企业因金融资产转移所保留的权利和承担的义务的基础上进行计量。企业应当按照下

列规定对相关负债进行计量：

（一）被转移金融资产以摊余成本计量的，相关负债的账面价值等于继续涉入被转移金融资产的账面价值减去企业保留的权利（如果企业因金融资产转移保留了相关权利）的摊余成本并加上企业承担的义务（如果企业因金融资产转移承担了相关义务）的摊余成本；相关负债不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）被转移金融资产以公允价值计量的，相关负债的账面价值等于继续涉入被转移金融资产的账面价值减去企业保留的权利（如果企业因金融资产转移保留了相关权利）的公允价值并加上企业承担的义务（如果企业因金融资产转移承担了相关义务）的公允价值，该权利和义务的公允价值应为按独立基础计量时的公允价值。

第二十条 企业通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者的较低者，继续确认被转移金融资产，同时按照担保金额和担保合同的公允价值（通常是提供担保收到的对价）之和确认相关负债。担保金额，是指企业所收到的对价中，可被要求偿还的最高金额。

在后续会计期间，担保合同的初始确认金额应当随担保义务的履行进行摊销，计入当期损益。被转移金融资产发生减值的，计提的损失准备应从被转移金融资产的账面价值中抵减。

第二十一条 企业因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入被转移金融资产，且该金融资产以摊余成本计量的，应当按照其可能回购的被转移金融资产的金额继续确认被转移金融资产，在转移日按照

收到的对价确认相关负债。

被转移金融资产在期权到期日的摊余成本和相关负债初始确认金额之间的差额，应当采用实际利率法摊销，计入当期损益，同时调整相关负债的账面价值。相关期权行权的，应当在行权时，将相关负债的账面价值与行权价格之间的差额计入当期损益。

第二十二条 企业因持有看涨期权或签出看跌期权（或两者兼有，即上下限期权）而继续涉入被转移金融资产，且以公允价值计量该金融资产的，应当分别以下情形进行处理：

（一）企业因持有看涨期权而继续涉入被转移金融资产的，应当继续按照公允价值计量被转移金融资产，同时按照下列规定计量相关负债：

1．该期权是价内或平价期权的，应当按照期权的行权价格扣除期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

2．该期权是价外期权的，应当按照被转移金融资产的公允价值扣除期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

（二）企业因签出看跌期权形成的义务而继续涉入被转移金融资产的，应当按照该金融资产的公允价值和该期权行权价格两者的较低者，计量继续涉入形成的资产；同时，按照该期权的行权价格与时间价值之和，计量相关负债。

（三）企业因持有看涨期权和签出看跌期权（即上下限期权）而继续涉入被转移金融资产的，应当继续按照公允价值计量被转移金融资产，同时按照下列规定计量相关负债：

1．该看涨期权是价内或平价期权的，应当按照看涨期权的行权价格和看跌期权的公允价值之和，扣除看涨期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

2．该看涨期权是价外期权的，应当按照被转移金融资产的公允价值和看跌期权的公允价值之和，扣除看涨期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

第二十三条 企业采用基于被转移金融资产的现金结算期权或类似条款的形式继续涉入的，其会计处理方法与本准则第二十一条和第二十二条中规定的以非现金结算期权形式继续涉入的会计处理方法相同。

第二十四条 企业按继续涉入程度继续确认的被转移金融资产以及确认的相关负债不应当相互抵销。企业应当对继续确认的被转移金融资产确认所产生的收入（或利得），对相关负债确认所产生的费用（或损失），两者不得相互抵销。继续确认的被转移金融资产以公允价值计量的，在后续计量时对其公允价值变动应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十四条的规定进行确认，同时相关负债公允价值变动的确认应当与之保持一致，且两者不得相互抵销。

第二十五条 企业对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的，企业应当根据本准则第十六条的规定，按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的账面价值，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）分配至不再确认部分的账面金额（以转移日计量的为准）；

（二）不再确认部分所收到的对价。

如果涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额计入当期损益。

第七章　向转入方提供非现金担保物的会计处理

第二十六条 企业向金融资产转入方提供了非现金担保物（如债务工具或权益工具投资等）的，企业（转出方）和转入方应当按照下列规定进行处理：

（一）转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，企业应当将该非现金担保物在财务报表中单独列报。

（二）转入方已将该担保物出售的，转入方应当就归还担保物的义务，按照公允价值确认一项负债。

（三）除因违约丧失赎回担保物权利外，企业应当继续将担保物确认为一项资产。

企业因违约丧失赎回担保物权利的，应当终止确认该担保物；转入方应当将该担保物确认为一项资产，并以公允价值计量。转入方已出售该担保物的，应当终止确认归还担保物的义务。

第八章　衔接规定

第二十七条 在本准则施行日，企业仍继续涉入被转移金融资产

的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及本准则关于被转移金融资产确认和计量的相关规定进行追溯调整，再按照本准则的规定对其所确认的相关负债进行重新计量，并将相关影响按照与被转移金融资产一致的方式在本准则施行日进行调整。追溯调整不切实可行的除外。

第九章　附则

第二十八条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第 24 号——套期会计

第一章　总则

第一条　为了规范套期会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　套期，是指企业为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等特定风险引起的风险敞口，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。

第三条　套期分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益。其中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期。

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资，是指企业在境外经营净资产中的权益份额。

对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业可以将其作为公允价值套期或现金流量套期处理。

第四条 对于满足本准则第二章和第三章规定条件的套期，企业可以运用套期会计方法进行处理。

套期会计方法，是指企业将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益）以反映风险管理活动影响的方法。

第二章 套期工具和被套期项目

第五条 套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具，包括：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具，但签出期权除外。企业只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，签出期权才可以作为套期工具。嵌入在混合合同中但未分拆的衍生工具不能作为单独的套期工具。

（二）以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产或非衍生金融负债，但指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益、且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债除外。

企业自身权益工具不属于企业的金融资产或金融负债，不能作为套期工具。

第六条 对于外汇风险套期，企业可以将非衍生金融资产（选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外）或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具。

第七条 在确立套期关系时，企业应当将符合条件的金融工具整体指定为套期工具，但下列情形除外：

（一）对于期权，企业可以将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。

（二）对于远期合同，企业可以将远期合同的远期要素和即期要素分开，只将即期要素的价值变动指定为套期工具。

（三）对于金融工具，企业可以将金融工具的外汇基差单独分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具。

（四）企业可以将套期工具的一定比例指定为套期工具，但不可以将套期工具剩余期限内某一时段的公允价值变动部分指定为套期工具。

第八条 企业可以将两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合指定为套期工具（包括组合内的金融工具形成风险头寸相互抵销的情形）。

对于一项由签出期权和购入期权组成的期权（如利率上下限期权），或对于两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合，其在指定日实质上相当于一项净签出期权的，不能将其指定为套期工

具。只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，净签出期权才可以作为套期工具。

第九条 被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。企业可以将下列单个项目、项目组合或其组成部分指定为被套期项目：

（一）已确认资产或负债。

（二）尚未确认的确定承诺。确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议。

（三）极可能发生的预期交易。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

（四）境外经营净投资。

上述项目组成部分是指小于项目整体公允价值或现金流量变动的部分，企业只能将下列项目组成部分或其组合指定为被套期项目：

（一）项目整体公允价值或现金流量变动中仅由某一个或多个特定风险引起的公允价值或现金流量变动部分（风险成分）。根据在特定市场环境下的评估，该风险成分应当能够单独识别并可靠计量。风险成分也包括被套期项目公允价值或现金流量的变动仅高于或仅低于特定价格或其他变量的部分。

（二）一项或多项选定的合同现金流量。

（三）项目名义金额的组成部分，即项目整体金额或数量的特定部分，其可以是项目整体的一定比例部分，也可以是项目整体的某一层级部分。若某一层级部分包含提前还款权，且该提前还款权的公允

价值受被套期风险变化影响的，企业不得将该层级指定为公允价值套期的被套期项目，但企业在计量被套期项目的公允价值时已包含该提前还款权影响的情况除外。

第十条 企业可以将符合被套期项目条件的风险敞口与衍生工具组合形成的汇总风险敞口指定为被套期项目。

第十一条 当企业出于风险管理目的对一组项目进行组合管理、且组合中的每一个项目（包括其组成部分）单独都属于符合条件的被套期项目时，可以将该项目组合指定为被套期项目。

在现金流量套期中，企业对一组项目的风险净敞口（存在风险头寸相互抵销的项目）进行套期时，仅可以将外汇风险净敞口指定为被套期项目，并且应当在套期指定中明确预期交易预计影响损益的报告期间，以及预期交易的性质和数量。

第十二条 企业将一组项目名义金额的组成部分指定为被套期项目时，应当分别满足下列条件：

（一）企业将一组项目的一定比例指定为被套期项目时，该指定应当与该企业的风险管理目标相一致。

（二）企业将一组项目的某一层级部分指定为被套期项目时，应当同时满足下列条件：

1. 该层级能够单独识别并可靠计量。

2. 企业的风险管理目标是对该层级进行套期。

3. 该层级所在的整体项目组合中的所有项目均面临相同的被套期风险。

4．对于已经存在的项目（如已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺）进行的套期，被套期层级所在的整体项目组合可识别并可追踪。

5．该层级包含提前还款权的，应当符合本准则第九条项目名义金额的组成部分中的相关要求。

本准则所称风险管理目标，是指企业在某一特定套期关系层面上，确定如何指定套期工具和被套期项目，以及如何运用指定的套期工具对指定为被套期项目的特定风险敞口进行套期。

第十三条 如果被套期项目是净敞口为零的项目组合（即各项目之间的风险完全相互抵销），同时满足下列条件时，企业可以将该组项目指定在不含套期工具的套期关系中：

（一）该套期是风险净敞口滚动套期策略的一部分，在该策略下，企业定期对同类型的新的净敞口进行套期；

（二）在风险净敞口滚动套期策略整个过程中，被套期净敞口的规模会发生变化，当其不为零时，企业使用符合条件的套期工具对净敞口进行套期，并通常采用套期会计方法；

（三）如果企业不对净敞口为零的项目组合运用套期会计，将导致不一致的会计结果，因为不运用套期会计方法将不会确认在净敞口套期下确认的相互抵销的风险敞口。

第十四条 运用套期会计时，在合并财务报表层面，只有与企业集团之外的对手方之间交易形成的资产、负债、尚未确认的确定承诺或极可能发生的预期交易才能被指定为被套期项目；在合并财务报

表层面，只有与企业集团之外的对手方签订的合同才能被指定为套期工具。对于同一企业集团内的主体之间的交易，在企业个别财务报表层面可以运用套期会计，在企业集团合并财务报表层面不得运用套期会计，但下列情形除外：

（一）在合并财务报表层面，符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易，可以运用套期会计。

（二）企业集团内部交易形成的货币性项目的汇兑收益或损失，不能在合并财务报表中全额抵销的，企业可以在合并财务报表层面将该货币性项目的外汇风险指定为被套期项目。

（三）企业集团内部极可能发生的预期交易，按照进行此项交易的主体的记账本位币以外的货币标价，且相关的外汇风险将影响合并损益的，企业可以在合并财务报表层面将该外汇风险指定为被套期项目。

第三章　套期关系评估

第十五条　公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的，才能运用本准则规定的套期会计方法进行处理：

（一）套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

（二）在套期开始时，企业正式指定了套期工具和被套期项目，并准备了关于套期关系和企业从事套期的风险管理策略和风险管理

目标的书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评估方法（包括套期无效部分产生的原因分析以及套期比率确定方法）等内容。

（三）套期关系符合套期有效性要求。

套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。

第十六条 套期同时满足下列条件的，企业应当认定套期关系符合套期有效性要求：

（一）被套期项目和套期工具之间存在经济关系。该经济关系使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动。

（二）被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

（三）套期关系的套期比率，应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比，但不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡，这种失衡会导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。例如，企业确定拟采用的套期比率是为了避免确认现金流量套期的套期无效部分，或是为了创造更多的被套期项目进行公允价值调整以达到增加使用公允价值会计的目的，可能会产生与套期会计目标不一致的会计结果。

第十七条 企业应当在套期开始日及以后期间持续地对套期关系是否符合套期有效性要求进行评估，尤其应当分析在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生的原因。企业至少应当在资产负债表日及相关情形发生重大变化将影响套期有效性要求时对套期关系进行评估。

第十八条 套期关系由于套期比率的原因而不再符合套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业应当进行套期关系再平衡。

本准则所称套期关系再平衡，是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求。基于其他目的对被套期项目或套期工具所指定的数量进行变动，不构成本准则所称的套期关系再平衡。

企业在套期关系再平衡时，应当首先确认套期关系调整前的套期无效部分，并更新在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生原因的分析，同时相应更新套期关系的书面文件。

第十九条 企业发生下列情形之一的，应当终止运用套期会计：

（一）因风险管理目标发生变化，导致套期关系不再满足风险管理目标。

（二）套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使。

（三）被套期项目与套期工具之间不再存在经济关系，或者被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响开始占主导地位。

（四）套期关系不再满足本准则所规定的运用套期会计方法的其他条件。在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件。

终止套期会计可能会影响套期关系的整体或其中一部分，在仅影响其中一部分时，剩余未受影响的部分仍适用套期会计。

第二十条 套期关系同时满足下列条件的，企业不得撤销套期关系的指定并由此终止套期关系：

（一）套期关系仍然满足风险管理目标；

（二）套期关系仍然满足本准则运用套期会计方法的其他条件。在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件。

第二十一条 企业发生下列情形之一的，不作为套期工具已到期或合同终止处理：

（一）套期工具展期或被另一项套期工具替换，而且该展期或替换是企业书面文件所载明的风险管理目标的组成部分。

（二）由于法律法规或其他相关规定的要求，套期工具的原交易对手方变更为一个或多个清算交易对手方（例如清算机构或其他主体），以最终达成由同一中央交易对手方进行清算的目的。如果存在套期工具其他变更的，该变更应当仅限于达成此类替换交易对手方所必须的变更。

第四章　确认和计量

第二十二条 公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益。如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

（二）被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。被套期项目为按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整；被套期项目为企业选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

第二十三条 公允价值套期中，被套期项目为以摊余成本计量的金融工具（或其组成部分）的，企业对被套期项目账面价值所作的调整应当按照开始摊销日重新计算的实际利率进行摊销，并计入当期损益。该摊销可以自调整日开始，但不应当晚于对被套期项目终止进行套期利得和损失调整的时点。被套期项目为按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，企业应当按照相同的方式对累计已确认的套期利得或损失进行摊销，并计入当期损益，但不调整金融资产（或其组成部分）的账面价值。

第二十四条 现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：

1．套期工具自套期开始的累计利得或损失；

2．被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额。

（二）套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

第二十五条 现金流量套期储备的金额，应当按照下列规定处理：

（一）被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金融资产或非金融负债的，或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确定承诺时，企业应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。

（二）对于不属于本条（一）涉及的现金流量套期，企业应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

（三）如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失，且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的，企业应当在预计不能弥补时，将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出，计入当期损益。

第二十六条 当企业对现金流量套期终止运用套期会计时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额，应当按照下列规定进行处理：

（一）被套期的未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照本准则第二十五条的规定进行会计处理。

（二）被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。被套期的未来现金流量预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生，在预期仍然会发生的情况下，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并

按照本准则第二十五条的规定进行会计处理。

第二十七条 对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理：

（一）套期工具形成的利得或损失中属于套期有效的部分，应当计入其他综合收益。

全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益。

（二）套期工具形成的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

第二十八条 企业根据本准则第十八条规定对套期关系作出再平衡的，应当在调整套期关系之前确定套期关系的套期无效部分，并将相关利得或损失计入当期损益。

套期关系再平衡可能会导致企业增加或减少指定套期关系中被套期项目或套期工具的数量。企业增加了指定的被套期项目或套期工具的，增加部分自指定增加之日起作为套期关系的一部分进行处理；企业减少了指定的被套期项目或套期工具的，减少部分自指定减少之日起不再作为套期关系的一部分，作为套期关系终止处理。

第二十九条 对于被套期项目为风险净敞口的套期，被套期风险影响利润表不同列报项目的，企业应当将相关套期利得或损失单独列报，不应当影响利润表中与被套期项目相关的损益列报项目金额（如营业收入或营业成本）。

对于被套期项目为风险净敞口的公允价值套期，涉及调整被套期各组成项目账面价值的，企业应当对各项资产和负债的账面价值做相应调整。

第三十条 除本准则第二十九条规定外，对于被套期项目为一组项目的公允价值套期，企业在套期关系存续期间，应当针对被套期项目组合中各组成项目，分别确认公允价值变动所引起的相关利得或损失，按照本准则第二十二条的规定进行相应处理，计入当期损益或其他综合收益。涉及调整被套期各组成项目账面价值的，企业应当对各项资产和负债的账面价值做相应调整。

除本准则第二十九条规定外，对于被套期项目为一组项目的现金流量套期，企业在将其他综合收益中确认的相关现金流量套期储备转出时，应当按照系统、合理的方法将转出金额在被套期各组成项目中分摊，并按照本准则第二十五条的规定进行相应处理。

第三十一条 企业根据本准则第七条规定将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具时，应当区分被套期项目的性质是与交易相关还是与时间段相关。被套期项目与交易相关的，对其进行套期的期权时间价值具备交易成本的特征；被套期项目与时间段相关的，对其进行套期的期权时间价值具备为保护企业在特定时间段内规避风险所需支付成本的特征。企业应当根据被套期项目的性质分别进行以下会计处理：

（一）对于与交易相关的被套期项目，企业应当按照本准则第三十二条的规定，将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关

的部分计入其他综合收益。对于在其他综合收益中确认的期权时间价值的公允价值累计变动额，应当按照本准则第二十五条规定的与现金流量套期储备金额相同的会计处理方法进行处理。

（二）对于与时间段相关的被套期项目，企业应当按照本准则第三十二条的规定，将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关的部分计入其他综合收益。同时，企业应当按照系统、合理的方法，将期权被指定为套期工具当日的时间价值中与被套期项目相关的部分，在套期关系影响损益或其他综合收益（仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期）的期间内摊销，摊销金额从其他综合收益中转出，计入当期损益。若企业终止运用套期会计，则其他综合收益中剩余的相关金额应当转出，计入当期损益。

期权的主要条款（如名义金额、期限和标的）与被套期项目相一致的，期权的实际时间价值与被套期项目相关；期权的主要条款与被套期项目不完全一致的，企业应当通过对主要条款与被套期项目完全一致的期权进行估值确定校准时间价值，并确认期权的实际时间价值中与被套期项目相关的部分。

第三十二条 在套期关系开始时，期权的实际时间价值高于校准时间价值的，企业应当以校准时间价值为基础，将其累计公允价值变动计入其他综合收益，并将这两个时间价值的公允价值变动差额计入当期损益；在套期关系开始时，期权的实际时间价值低于校准时间价值的，企业应当将两个时间价值中累计公允价值变动的较低者计入其

他综合收益，如果实际时间价值的累计公允价值变动扣减累计计入其他综合收益金额后尚有剩余的，应当计入当期损益。

第三十三条 企业根据本准则第七条规定将远期合同的远期要素和即期要素分开、只将即期要素的价值变动指定为套期工具的，或者将金融工具的外汇基差单独分拆、只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具的，可以按照与前述期权时间价值相同的处理方式对远期合同的远期要素或金融工具的外汇基差进行会计处理。

第五章　信用风险敞口的公允价值选择权

第三十四条 企业使用以公允价值计量且其变动计入当期损益的信用衍生工具管理金融工具（或其组成部分）的信用风险敞口时，可以在该金融工具（或其组成部分）初始确认时、后续计量中或尚未确认时，将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，并同时作出书面记录，但应当同时满足下列条件：

（一）金融工具信用风险敞口的主体（如借款人或贷款承诺持有人）与信用衍生工具涉及的主体相一致；

（二）金融工具的偿付级次与根据信用衍生工具条款须交付的工具的偿付级次相一致。

上述金融工具（或其组成部分）被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的，企业应当在指定时将其账面价值（如有）与其公允价值之间的差额计入当期损益。如该金融工具是按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公

允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，计入当期损益。

第三十五条 同时满足下列条件的，企业应当对按照本准则第三十四条规定的金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益：

（一）本准则第三十四条规定的条件不再适用，例如信用衍生工具或金融工具（或其一定比例）已到期、被出售、合同终止或已行使，或企业的风险管理目标发生变化，不再通过信用衍生工具进行风险管理。

（二）金融工具（或其一定比例）按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，仍然不满足以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的条件。

当企业对金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，该金融工具（或其一定比例）在终止时的公允价值应当作为其新的账面价值。同时，企业应当采用与该金融工具被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益之前相同的方法进行计量。

第六章　衔接规定

第三十六条 本准则施行日之前套期会计处理与本准则要求不一致的，企业不作追溯调整，但本准则第三十七条所规定的情况除外。

在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对所存在的套期关

系进行评估。在符合本准则规定的情况下可以进行再平衡，再平衡后仍然符合本准则规定的运用套期会计方法条件的，将其视为持续的套期关系，并将再平衡所产生的相关利得或损失计入当期损益。

第三十七条 下列情况下，企业应当按照本准则的规定，对在比较财务报表期间最早的期初已经存在的、以及在此之后被指定的套期关系进行追溯调整：

（一）企业将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。

（二）本准则第二十一条（二）规定的情形。

此外，企业将远期合同的远期要素和即期要素分开、只将即期要素的价值变动指定为套期工具的，或者将金融工具的外汇基差单独分拆、只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具的，可以按照与本准则关于期权时间价值相同的处理方式对远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差的会计处理进行追溯调整。如果选择追溯调整，企业应当对所有满足该选择条件的套期关系进行追溯调整。

第七章　附则

第三十八条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第25号——保险合同

第一章　总则

第一条　为了规范保险合同的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　保险合同，是指企业（合同签发人）与保单持有人约定，在特定保险事项对保单持有人产生不利影响时给予其赔偿，并因此承担源于保单持有人重大保险风险的合同。

保险事项，是指保险合同所承保的、产生保险风险的不确定未来事项。

保险风险，是指从保单持有人转移至合同签发人的除金融风险之外的风险。

第三条　本准则适用于下列保险合同：

（一）企业签发的保险合同（含分入的再保险合同）；

（二）企业分出的再保险合同；

（三）企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的上述保险合同。

签发保险合同的企业所签发的具有相机参与分红特征的投资合同适用本准则。

再保险合同，是指再保险分入人（再保险合同签发人）与再保险分出人约定，对再保险分出人由对应的保险合同所引起的赔付等

进行补偿的保险合同。

具有相机参与分红特征的投资合同，是指赋予特定投资者合同权利以收取保证金额和附加金额的金融工具。附加金额由企业（合同签发人）基于特定项目回报相机决定，且预计构成合同利益的重要部分。

第四条 下列各项适用其他相关会计准则:

（一）由《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的基于非金融项目未来使用情况等形成的合同权利或义务，分别适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（二）由《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的职工薪酬计划、股份支付等形成的权利或义务，分别适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

（三）由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的附有质量保证条款的销售，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

（四）生产商、经销商和零售商提供的余值担保，以及租赁合同中由承租方提供的余值担保，分别适用《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（五）企业合并中的或有对价，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

（六）财务担保合同，适用《企业会计准则第 22 号——金融工

具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（以下统称金融工具相关会计准则）。企业明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，应当基于单项合同选择适用本准则或金融工具相关会计准则。选择一经作出，不得撤销。

（七）符合保险合同定义的信用卡合同或类似合同，如果定价时未单独评估和反映单一保单持有人的保险风险，合同条款中除保险保障服务以外的部分，适用金融工具相关会计准则或其他相关会计准则。

第五条 符合保险合同定义但主要以固定收费方式提供服务的合同，同时符合下列条件的，企业可以选择适用《企业会计准则第 14 号——收入》或本准则：

（一）合同定价不反映对单个保单持有人的风险评估；

（二）合同通过提供服务而非支付现金补偿保单持有人；

（三）合同转移的保险风险主要源于保单持有人对服务的使用而非服务成本的不确定性。

该选择应当基于单项合同，一经作出，不得撤销。

第六条 符合保险合同定义但对保险事项的赔偿金额仅限于清算保单持有人因该合同而产生的支付义务的合同（如包含死亡豁免条款的贷款合同），企业可以选择适用金融工具相关会计准则或本准则。该选择应当基于保险合同组合，一经作出，不得撤销。

第二章　保险合同的识别、合并和分拆

第七条　企业应当评估各单项合同的保险风险是否重大，据此判断该合同是否为保险合同。对于合同开始日经评估符合保险合同定义的合同，后续不再重新评估。

第八条　企业基于整体商业目的而与同一或相关联的多个合同对方订立的多份保险合同，应当合并为一份合同进行会计处理，以反映其商业实质。

第九条　保险合同中包含多个组成部分的，企业应当将下列组成部分予以分拆，并分别适用相关会计准则：

（一）符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》分拆条件的嵌入衍生工具，适用金融工具相关会计准则。

（二）可明确区分的投资成分，适用金融工具相关会计准则，但与投资成分相关的合同条款符合具有相机参与分红特征的投资合同定义的，应当适用本准则。

（三）可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

保险合同经上述分拆后的剩余组成部分，适用本准则。

投资成分，是指无论保险事项是否发生均须偿还给保单持有人的金额。

保险合同服务，是指企业为保险事项提供的保险保障服务、为不具有直接参与分红特征的保险合同持有人提供的投资回报服务，以及代具有直接参与分红特征的保险合同持有人管理基础项目的投

资相关服务。

第十条 企业应当根据保险合同分拆情况分摊合同现金流量。合同现金流量扣除已分拆嵌入衍生工具和可明确区分的投资成分的现金流量后，在保险成分（含未分拆嵌入衍生工具、不可明确区分的投资成分和不可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺，下同）和可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺之间进行分摊，分摊至保险成分的现金流量适用本准则。

第三章 保险合同的分组

第十一条 企业应当将具有相似风险且统一管理的保险合同归为同一保险合同组合。

第十二条 企业应当将同一合同组合至少分为下列合同组：

（一）初始确认时存在亏损的合同组；

（二）初始确认时无显著可能性在未来发生亏损的合同组；

（三）该组合中剩余合同组成的合同组。

企业不得将签发时间间隔超过一年的合同归入同一合同组。

第十三条 企业可以按照获利水平、亏损程度或初始确认后在未来发生亏损的可能性等，对合同组作进一步细分。

第十四条 企业应当以合同组合中单项合同为基础，逐项评估其归属的合同组。但有合理可靠的信息表明多项合同属于同一合同组的，企业可以多项合同为基础评估其归属的合同组。

第十五条 企业针对不同特征保单持有人设定不同价格或承诺不同利益水平的实际能力因法律法规或监管要求而受到限制，并

将因此限制而导致合同组合中的合同被归入不同合同组的，企业可以不考虑相关限制的影响，将这些合同归入同一合同组。

第四章　确认

第十六条　企业应当在下列时点中的最早时点确认其签发的合同组：

（一）责任期开始日；

（二）保单持有人首付款到期日，或者未约定首付款到期日时企业实际收到首付款日；

（三）发生亏损时。

合同组合中的合同符合上述时点要求时，企业应当根据本准则第三章相关规定评估其归属的合同组，后续不再重新评估。

责任期，是指企业向保单持有人提供保险合同服务的期间。

第十七条　企业应当将合同组确认前已付或应付的、系统合理分摊至相关合同组的保险获取现金流量，确认为保险获取现金流量资产。

保险获取现金流量，是指因销售、核保和承保已签发或预计签发的合同组而产生的，可直接归属于其对应合同组合的现金流量。

第十八条　合同组合中的合同归入其所属合同组时，企业应当终止确认该合同对应的保险获取现金流量资产。

第十九条　资产负债表日，如果事实和情况表明保险获取现金流量资产可能存在减值迹象，企业应当估计其可收回金额。保险获取现金流量资产的可收回金额低于其账面价值的，企业应当计提资

产减值准备，确认减值损失，计入当期损益。导致以前期间减值因素已经消失的，应当转回原已计提的资产减值准备，计入当期损益。

第五章　计量

第一节　一般规定

第二十条　企业应当以合同组作为计量单元。

企业应当在合同组初始确认时按照履约现金流量与合同服务边际之和对保险合同负债进行初始计量。

合同服务边际，是指企业因在未来提供保险合同服务而将于未来确认的未赚利润。

本准则第六章对分出的再保险合同组确认和计量另有规定的，从其规定。

第二十一条　履约现金流量包括下列各项：

（一）与履行保险合同直接相关的未来现金流量的估计；

（二）货币时间价值及金融风险调整；

（三）非金融风险调整。

非金融风险调整，是指企业在履行保险合同时，因承担非金融风险导致的未来现金流量在金额和时间方面的不确定性而要求得到的补偿。

履约现金流量的估计不考虑企业自身的不履约风险。

第二十二条　企业可以在高于合同组或合同组合的汇总层面估计履约现金流量，并采用系统合理的方法分摊至合同组。

第二十三条　未来现金流量的估计应当符合下列要求：

（一）未来现金流量估计值为无偏的概率加权平均值;

（二）有关市场变量的估计应当与可观察市场数据一致;

（三）以当前可获得的信息为基础，反映计量时存在的情况和假设;

（四）与货币时间价值及金融风险调整分别估计，估计技术适合合并估计的除外。

第二十四条 企业估计未来现金流量时应当考虑合同组内各单项合同边界内的现金流量，不得将合同边界外的未来现金流量用于合同组的计量。

企业有权要求保单持有人支付保费或者有实质性义务向保单持有人提供保险合同服务的，该权利或义务所产生的现金流量在保险合同边界内。

存在下列情形之一的，表明企业无实质性义务向保单持有人提供保险合同服务:

（一）企业有实际能力重新评估该保单持有人的风险，并据此可重新设定价格或承诺利益水平以充分反映该风险。

（二）企业有实际能力重新评估该合同所属合同组合的风险，并据此可重新设定价格或承诺利益水平以充分反映该风险，且重新评估日前对应保费在定价时未考虑重新评估日后的风险。

第二十五条 企业应当采用适当的折现率对履约现金流量进行货币时间价值及金融风险调整，以反映货币时间价值及未包含在未来现金流量估计中的有关金融风险。适当的折现率应当同时符合下列要求:

（一）反映货币时间价值、保险合同现金流量特征以及流动性特征;

（二）基于与保险合同具有一致现金流量特征的金融工具当前可观察市场数据确定，且不考虑与保险合同现金流量无关但影响可观察市场数据的其他因素。

第二十六条 企业在估计履约现金流量时应当考虑非金融风险调整，以反映非金融风险对履约现金流量的影响。

企业应当单独估计非金融风险调整，不得在未来现金流量和折现率的估计中隐含非金融风险调整。

第二十七条 企业应当在合同组初始确认时计算下列各项之和:

（一）履约现金流量;

（二）在该日终止确认保险获取现金流量资产以及其他相关资产或负债对应的现金流量;

（三）合同组内合同在该日产生的现金流量。

上述各项之和反映为现金净流入的，企业应当将其确认为合同服务边际；反映为现金净流出的，企业应当将其作为首日亏损计入当期损益。

第二十八条 企业应当在资产负债表日按照未到期责任负债与已发生赔款负债之和对保险合同负债进行后续计量。

未到期责任负债包括资产负债表日分摊至保险合同组的、与未到期责任有关的履约现金流量和当日该合同组的合同服务边际。

已发生赔款负债包括资产负债表日分摊至保险合同组的、与已

发生赔案及其他相关费用有关的履约现金流量。

第二十九条 对于不具有直接参与分红特征的保险合同组，资产负债表日合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列各项调整后予以确定:

（一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额;

（二）合同服务边际在当期计提的利息，计息利率为该合同组内合同确认时、不随基础项目回报变动的现金流量所适用的加权平均利率;

（三）与未来服务相关的履约现金流量的变动金额，但履约现金流量增加额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分，以及履约现金流量减少额抵销的未到期责任负债的亏损部分除外;

（四）合同服务边际在当期产生的汇兑差额;

（五）合同服务边际在当期的摊销金额。

第三十条 企业应当按照提供保险合同服务的模式，合理确定合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本准则第二十九条（一）至（四）调整后的合同服务边际账面价值进行摊销，计入当期及以后期间保险服务收入。

第三十一条 企业因当期提供保险合同服务导致未到期责任负债账面价值的减少额，应当确认为保险服务收入；因当期发生赔案及其他相关费用导致已发生赔款负债账面价值的增加额，以及与之相关的履约现金流量的后续变动额，应当确认为保险服务费用。

企业在确认保险服务收入和保险服务费用时，不得包含保险合同中的投资成分。

第三十二条 企业应当将合同组内的保险获取现金流量,随时间流逝进行系统摊销，计入责任期内各个期间的保险服务费用，同时确认为保险服务收入，以反映该类现金流量所对应的保费的收回。

第三十三条 企业应当将货币时间价值及金融风险的影响导致的未到期责任负债和已发生赔款负债账面价值变动额，作为保险合同金融变动额。

企业可以选择将货币时间价值及金融风险的影响导致的非金融风险调整变动额不作为保险合同金融变动额。

第三十四条 企业应当考虑持有的相关资产及其会计处理，在合同组合层面对保险合同金融变动额的会计处理做出下列会计政策选择:

（一）将保险合同金融变动额全额计入当期保险财务损益。

（二)将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益。选择该会计政策的，企业应当在合同组剩余期限内，采用系统合理的方法确定计入各个期间保险财务损益的金额，其与保险合同金融变动额的差额计入其他综合收益。

保险财务损益，是指计入当期及以后期间损益的保险合同金融变动额。保险财务损益包括企业签发的保险合同的承保财务损益和分出的再保险合同的分出再保险财务损益。

第三十五条 企业应当将非金融风险调整账面价值变动中除保险合同金融变动额以外的金额计入当期及以后期间损益。

第三十六条 对于本准则适用范围内的具有相机参与分红特征的投资合同,企业应当按照本准则有关保险合同的规定进行会计处

理，但下列各项特殊规定除外:

（一）初始确认的时点为企业成为合同一方的日期。

（二）企业有支付现金的实质性义务的，该义务所产生的现金流量在合同边界内。企业有实际能力对其支付现金的承诺进行重新定价以充分反映其承诺支付现金的金额及相关风险的，表明企业无支付现金的实质性义务。

（三）企业应当按照投资服务的提供模式，在合同组期限内采用系统合理的方法对合同服务边际进行摊销，计入当期及以后期间损益。

第三十七条 对于中期财务报表中根据本准则作出的相关会计估计处理结果，企业应当就是否在本年度以后中期财务报表和年度财务报表中进行调整做出会计政策选择，并一致应用于本准则适用范围内的合同组。

第三十八条 企业对产生外币现金流量的合同组进行计量时，应当将保险合同负债视为货币性项目，根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》有关规定处理。

资产负债表日，产生外币现金流量的合同组的汇兑差额应当计入当期损益。企业根据本准则第三十四条规定选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，与计入其他综合收益的金额相关的汇兑差额，应当计入其他综合收益。

第二节 具有直接参与分红特征的保险合同组计量的特殊规定

第三十九条 企业应当在合同开始日评估一项合同是否为具

有直接参与分红特征的保险合同，后续不再重新评估。

第四十条 具有直接参与分红特征的保险合同，是指在合同开始日同时符合下列条件的保险合同:

（一）合同条款规定保单持有人参与分享清晰可辨认的基础项目;

（二）企业预计将基础项目公允价值变动回报中的相当大部分支付给保单持有人;

（三）预计应付保单持有人金额变动中的相当大部分将随基础项目公允价值的变动而变动。

第四十一条 企业应当按照基础项目公允价值扣除浮动收费的差额，估计具有直接参与分红特征的保险合同组的履约现金流量。

浮动收费，是指企业因代保单持有人管理基础项目并提供投资相关服务而取得的对价，等于基础项目公允价值中企业享有份额减去不随基础项目回报变动的履约现金流量。

第四十二条 对于具有直接参与分红特征的保险合同组，资产负债表日合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列调整后予以确定:

（一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额。

（二）基础项目公允价值中企业享有份额的变动金额，但以下情形除外:

1. 企业使用衍生工具或分出再保险合同管理与该金额变动相关金融风险时，对符合本准则规定条件的，可以选择将该金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分计入当期保险财务损

益。但企业将分出再保险合同的保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，该金额变动中的相应部分也应予以分解。

2. 基础项目公允价值中企业享有份额的减少额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分。

3. 基础项目公允价值中企业享有份额的增加额抵销的未到期责任负债的亏损部分。

（三）与未来服务相关且不随基础项目回报变动的履约现金流量的变动金额，但以下情形除外:

1. 企业使用衍生工具、分出再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具管理与该履约现金流量变动相关金融风险时，对符合本准则规定条件的，可以选择将该履约现金流量变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分计入当期保险财务损益。但企业将分出再保险合同的保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，该履约现金流量变动中的相应部分也应予以分解。

2. 该履约现金流量的增加额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分。

3. 该履约现金流量的减少额抵销的未到期责任负债的亏损部分。

（四）合同服务边际在当期产生的汇兑差额。

（五）合同服务边际在当期的摊销金额。企业应当按照提供保险合同服务的模式，合理确定合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本条（一）至（四）调整后的合同服务边际账面

价值进行摊销，计入当期及以后期间保险服务收入。

企业可以对本条（二）和（三）中的变动金额进行合并调整。

第四十三条 企业采用风险管理措施对具有直接参与分红特征的保险合同产生的金融风险予以缓释时，同时符合下列条件的，对于本准则第四十二条（二）和（三）相关金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分，可以选择不调整合同服务边际：

（一）企业制定了关于风险管理目标和策略的书面文件；

（二）保险合同与用于风险管理的衍生工具、分出再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具之间存在经济抵销关系；

（三）经济抵销关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

企业不再符合上述条件时，应当自不符合之日起，将本准则第四十二条（二）和（三）相关金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分调整合同服务边际，之前已经计入保险财务损益的金额不予调整。

第四十四条 对于企业不持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同组，企业应当根据本准则第三十四条规定，对保险合同金额变动额进行会计处理。

对于企业持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同组，企业根据本准则第三十四条规定，选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，计入当期保险财务损益的金额应当等于其持有的基础项目按照相关会计准则规定计入当期损

益的金额。

本准则第四十二条对保险合同金融变动额的会计处理另有规定的，从其规定。

第四十五条 分入和分出的再保险合同不适用本节规定。

第三节 亏损保险合同组计量的特殊规定

第四十六条 合同组在初始确认时发生首日亏损的，或合同组合中的合同归入其所属亏损合同组而新增亏损的，企业应当确认亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值。

初始确认时，亏损合同组的保险合同负债账面价值等于其履约现金流量。

第四十七条 发生下列情形之一导致合同组在后续计量时发生亏损的，企业应当确认亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值:

（一）因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计发生变更，导致履约现金流量增加额超过合同服务边际账面价值。

（二）对于具有直接参与分红特征的保险合同组，其基础项目公允价值中企业享有份额的减少额超过合同服务边际账面价值。

第四十八条 企业在确认合同组的亏损后，应当将未到期责任负债账面价值的下列变动额，采用系统合理的方法分摊至未到期责任负债中的亏损部分和其他部分:

（一）因发生保险服务费用而减少的未来现金流量的现值;

（二）因相关风险释放而计入当期损益的非金融风险调整的变动金额;

（三）保险合同金融变动额。

分摊至亏损部分的金额不得计入当期保险服务收入。

第四十九条 企业在确认合同组的亏损后，应当按照下列规定进行后续计量:

（一）将因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计变更所导致的履约现金流量增加额，以及具有直接参与分红特征的保险合同组的基础项目公允价值中企业享有份额的减少额，确认为新增亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值。

（二）将因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计变更所导致的履约现金流量减少额，以及具有直接参与分红特征的保险合同组的基础项目公允价值中企业享有份额的增加额，减少未到期责任负债的亏损部分，冲减当期保险服务费用；超出亏损部分的金额，确认为合同服务边际。

第四节 保险合同组计量的简化处理规定

第五十条 符合下列条件之一的，企业可以采用保费分配法简化合同组的计量:

（一）企业能够合理预计采用本节简化处理规定与根据本准则前述章节规定计量合同组未到期责任负债的结果无重大差异。企业

预计履约现金流量在赔案发生前将发生重大变化的，表明该合同组不符合本条件。

（二）该合同组内各项合同的责任期不超过一年。

第五十一条 企业对其签发的保险合同采用保费分配法时，应当假设初始确认时该合同所属合同组合内不存在亏损合同，该假设与相关事实和情况不符的除外。

第五十二条 企业采用保费分配法时，合同组内各项合同初始确认时的责任期均不超过一年的，可以选择在保险获取现金流量发生时将其确认为费用，计入当期损益。

第五十三条 企业采用保费分配法计量合同组时，初始确认时未到期责任负债账面价值等于已收保费减去初始确认时发生的保险获取现金流量（根据本准则第五十二条规定选择在发生时计入当期损益的除外），减去（或加上）在合同组初始确认时终止确认的保险获取现金流量资产以及其他相关资产或负债的金额。

资产负债表日未到期责任负债账面价值等于期初账面价值加上当期已收保费，减去当期发生的保险获取现金流量（根据本准则第五十二条规定选择在发生时计入当期损益的除外），加上当期确认为保险服务费用的保险获取现金流量摊销金额和针对融资成分的调整金额，减去因当期提供保险合同服务而确认为保险服务收入的金额和当期已付或转入已发生赔款负债中的投资成分。

第五十四条 合同组内的合同中存在重大融资成分的，企业应当按照合同组初始确认时确定的折现率，对未到期责任负债账面价值进行调整，以反映货币时间价值及金融风险的影响。

合同组初始确认时，如果企业预计提供保险合同服务每一部分服务的时点与相关保费到期日之间的间隔不超过一年，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

第五十五条 相关事实和情况表明合同组在责任期内存在亏损时，企业应当将该日与未到期责任相关的履约现金流量超过按照本准则第五十三条确定的未到期责任负债账面价值的金额，计入当期保险服务费用，同时增加未到期责任负债账面价值。

第五十六条 企业应当根据与已发生赔案及其他相关费用有关的履约现金流量计量已发生赔款负债。相关履约现金流量预计在赔案发生后一年内支付或收取的，企业可以不考虑货币时间价值及金融风险的影响，且一致应用于本准则第五十五条规定的相关履约现金流量的计算。

第五十七条 企业应当将已收和预计收取的保费，在扣除投资成分并根据本准则第五十四条规定对重大融资成分进行调整后，分摊至当期的金额确认为保险服务收入。

企业应当随时间流逝在责任期内分摊经调整的已收和预计收取的保费；保险合同的风险在责任期内不随时间流逝为主释放的，应当以保险服务费用预计发生时间为基础进行分摊。

第六章 分出的再保险合同组的确认和计量

第五十八条 企业对分出的再保险合同组进行确认和计量，除本章另有规定外，应当按照本准则有关保险合同的其他相关规定进行处理，但本准则第五章关于亏损合同组计量的相关规定不适用

于分出的再保险合同组。

第五十九条 企业应当将同一分出的再保险合同组合至少分为下列合同组:

（一）初始确认时存在净利得的合同组;

（二）初始确认时无显著可能性在未来产生净利得的合同组;

（三）该组合中剩余合同组成的合同组。

企业可以按照净成本或净利得水平以及初始确认后在未来产生净利得的可能性等，对分出的再保险合同组作进一步细分。

企业不得将分出时间间隔超过一年的合同归入同一分出的再保险合同组。

第六十条 企业应当在下列时点中的最早时点确认其分出的再保险合同组:

（一）分出的再保险合同组责任期开始日;

（二）分出的再保险合同组所对应的保险合同组确认为亏损合同组时。

第六十一条 分出的再保险合同组分出成比例责任的，企业应当在下列时点中的最早时点确认该合同组:

（一）分出的再保险合同组责任期开始日和任一对应的保险合同初始确认时点中较晚的时点;

（二）分出的再保险合同组所对应的保险合同组确认为亏损合同组时。

第六十二条 企业在初始确认其分出的再保险合同组时，应当按照履约现金流量与合同服务边际之和对分出再保险合同资产进

行初始计量。

分出再保险合同组的合同服务边际，是指企业为在未来获得再保险分入人提供的保险合同服务而产生的净成本或净利得。

第六十三条 企业在估计分出的再保险合同组的未来现金流量现值时，采用的相关假设应当与计量所对应的保险合同组保持一致，并考虑再保险分入人的不履约风险。

第六十四条 企业应当根据分出的再保险合同组转移给再保险分入人的风险，估计非金融风险调整。

第六十五条 企业应当在分出的再保险合同组初始确认时计算下列各项之和:

（一） 履约现金流量;

（二） 在该日终止确认的相关资产或负债对应的现金流量;

（三） 分出再保险合同组内合同在该日产生的现金流量;

（四） 分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额。

企业应当将上述各项之和所反映的净成本或净利得，确认为合同服务边际。净成本与分出前发生的事项相关的，企业应当将其确认为费用并计入当期损益。

第六十六条 企业应当在资产负债表日按照分保摊回未到期责任资产与分保摊回已发生赔款资产之和对分出再保险合同资产进行后续计量。

分保摊回未到期责任资产包括资产负债表日分摊至分出的再保险合同组的、与未到期责任有关的履约现金流量和当日该合同组的合同服务边际。

分保摊回已发生赔款资产包括资产负债表日分摊至分出的再保险合同组的、与已发生赔款及其他相关费用的摊回有关的履约现金流量。

第六十七条 对于订立时点不晚于对应的保险合同确认时点的分出的再保险合同，企业在初始确认对应的亏损合同组或者将对应的亏损保险合同归入合同组而确认亏损时，应当根据下列两项的乘积确定分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额:

（一）对应的保险合同确认的亏损;

（二）预计从分出再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例。

企业应当按照上述亏损摊回部分的金额调整分出再保险合同组的合同服务边际，同时确认为摊回保险服务费用，计入当期损益。

企业在对分出的再保险合同组进行后续计量时，应当调整亏损摊回部分的金额以反映对应的保险合同亏损部分的变化，调整后的亏损摊回部分的金额不应超过企业预计从分出再保险合同组摊回的对应的保险合同亏损部分的相应金额。

第六十八条 资产负债表日分出的再保险合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列各项调整后予以确定:

（一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额;

（二）合同服务边际在当期计提的利息，计息利率为该合同组内合同确认时、不随基础项目回报变动的现金流量所适用的加权平

均利率;

（三）根据本准则第六十七条第一款计算的分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额，以及与分出再保险合同组的履约现金流量变动无关的分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的转回;

（四）与未来服务相关的履约现金流量的变动金额，但分摊至对应的保险合同组且不调整其合同服务边际的履约现金流量变动而导致的变动，以及对应的保险合同组采用保费分配法计量时因确认或转回亏损而导致的变动除外;

（五）合同服务边际在当期产生的汇兑差额;

（六）合同服务边际在当期的摊销金额。企业应当按照取得保险合同服务的模式，合理确定分出再保险合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本条（一）至（五）调整后的合同服务边际账面价值进行摊销，计入当期及以后期间损益。

第六十九条 再保险分入人不履约风险导致的履约现金流量变动金额与未来服务无关，企业不应当因此调整分出再保险合同组的合同服务边际。

第七十条 企业因当期取得再保险分入人提供的保险合同服务而导致分保摊回未到期责任资产账面价值的减少额，应当确认为分出保费的分摊；因当期发生赔款及其他相关费用的摊回导致分保摊回已发生赔款资产账面价值的增加额，以及与之相关的履约现金流量的后续变动额，应当确认为摊回保险服务费用。

企业应当将预计从再保险分入人收到的不取决于对应的保险合同赔付的金额，作为分出保费的分摊的减项。企业在确认分出保费

的分摊和摊回保险服务费用时，不得包含分出再保险合同中的投资成分。

第七十一条 符合下列条件之一的，企业可以采用保费分配法简化分出的再保险合同组的计量：

（一）企业能够合理预计采用保费分配法与不采用保费分配法计量分出再保险合同组的结果无重大差异。企业预计履约现金流量在赔案发生前将发生重大变化的，表明该合同组不符合本条件。

（二）该分出的再保险合同组内各项合同的责任期不超过一年。

第七十二条 企业采用保费分配法计量分出的再保险合同组时，根据本准则第六十七条第一款计算的亏损摊回部分的金额应当调整分出再保险合同组的分保摊回未到期责任资产账面价值，同时确认为摊回保险服务费用，计入当期损益。

第七章 合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同的确认和计量

第七十三条 企业对合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同进行确认和计量，除本章另有规定外，应当适用本准则其他相关规定。

第七十四条 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，应当视为在转让日（或购买日）订立该合同，并根据本准则相关规定将该合同归入其所属合同组。

第七十五条 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中为取得保险合同而收到或支付的对价，应当视为收取或支付的保费。

第七十六条 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得保险合同的会计处理适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》等其他会计准则的，应当根据相关会计准则进行处理。

第八章 保险合同的修改和终止确认

第七十七条 保险合同条款的修改符合下列条件之一的，企业应当终止确认原合同，并按照修改后的合同条款确认一项新合同：

（一）假设修改后的合同条款自合同开始日适用，出现下列情形之一的：

1. 修改后的合同不属于本准则的适用范围。

2. 修改后的合同应当予以分拆且分拆后适用本准则的组成部分发生变化。

3. 修改后的合同的合同边界发生实质性变化。

4. 修改后的合同归属于不同的合同组。

（二）原合同与修改后的合同仅有其一符合具有直接参与分红特征的保险合同的定义。

（三）原合同采用保费分配法，修改后的合同不符合采用保费分配法的条件。

保险合同条款的修改不符合上述条件的，企业应当将合同条款修改导致的现金流量变动作为履约现金流量的估计变更进行处理。

第七十八条 保险合同约定的义务因履行、取消或到期而解除的，企业应当终止确认保险合同。

第七十九条 企业终止确认一项保险合同，应当按照下列规

定进行处理:

（一）调整该保险合同所属合同组的履约现金流量，扣除与终止确认的权利义务相关的未来现金流量现值和非金融风险调整。

（二）调整合同组的合同服务边际。

（三）调整合同组在当期及以后期间的责任单元。

第八十条 企业修改原合同并确认新合同时，应当按照下列两项的差额调整原合同所属合同组的合同服务边际:

（一）因终止确认原合同所导致的合同组履约现金流量变动金额;

（二）修改日订立与新合同条款相同的合同预计将收取的保费减去因修改原合同而收取的额外保费后的保费净额。

企业在计量新合同所属合同组时，应当假设于修改日收到本条（二）中的保费净额。

第八十一条 企业因合同转让而终止确认一项保险合同的，应当按照因终止确认该合同所导致的合同组履约现金流量变动金额与受让方收取的保费之间的差额，调整该合同所属合同组的合同服务边际。

第八十二条 企业因合同修改或转让而终止确认一项保险合同时，应当将与该合同相关的、由于会计政策选择而在以前期间确认为其他综合收益的余额转入当期损益；但对于企业持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同，企业不得仅因终止确认该保险合同而进行上述会计处理。

第九章　列报

第一节　资产负债表和利润表相关项目的列示及披露

第八十三条　企业应当根据自身实际情况，合理确定列报保险合同的详细程度，避免列报大量不重要信息或不恰当汇总实质性不同信息。

企业可以按照合同类型、地理区域或报告分部等对保险合同的信息披露进行恰当汇总。

第八十四条　企业应当在资产负债表中分别列示与保险合同有关的下列项目：

（一）保险合同资产；

（二）保险合同负债；

（三）分出再保险合同资产；

（四）分出再保险合同负债。

企业签发的保险合同组合账面价值为借方余额的，列示为保险合同资产；分出的再保险合同组合账面价值为贷方余额的，列示为分出再保险合同负债。

保险获取现金流量资产于资产负债表日的账面价值应当计入保险合同组合账面价值。

第八十五条　企业应当在利润表中分别列示与保险合同有关的下列项目：

（一）保险服务收入；

（二）保险服务费用；

（三）分出保费的分摊;

（四）摊回保险服务费用;

（五）承保财务损益;

（六）分出再保险财务损益。

第八十六条 企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，单独披露未到期责任负债（或分保摊回未到期责任资产）和已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）余额调节表，以反映与保险合同账面价值变动有关的下列信息:

（一）保险合同负债和保险合同资产（或分出再保险合同资产和分出再保险合同负债）的期初和期末余额及净额，及净额调节情况;

（二）未到期责任负债（或分保摊回未到期责任资产）当期变动情况，亏损部分（或亏损摊回部分）应单独披露;

（三）已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）当期变动情况，采用保费分配法的保险合同应分别披露未来现金流量现值和非金融风险调整;

（四）当期保险服务收入;

（五）当期保险服务费用，包括当期发生赔款及其他相关费用、保险获取现金流量的摊销、亏损部分的确认及转回和已发生赔款负债相关履约现金流量变动;

（六）当期分出保费的分摊;

（七）当期摊回保险服务费用，包括摊回当期发生赔款及其他相关费用、亏损摊回部分的确认及转回和分保摊回已发生赔款资产

相关履约现金流量变动;

（八）不计入当期损益的投资成分，保费返还可以在此项合并披露;

（九）与当期服务无关但影响保险合同账面价值的金额，包括当期现金流量、再保险分入人不履约风险变动额、保险合同金融变动额、其他与保险合同账面价值变动有关的金额。当期现金流量应分别披露收到保费（或支付分出保费）、支付保险获取现金流量、支付赔款及其他相关费用（或收到摊回赔款及其他相关费用）。

第八十七条 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，单独披露履约现金流量和合同服务边际余额调节表，以反映与保险合同账面价值变动有关的下列信息:

（一）保险合同负债和保险合同资产（或分出再保险合同资产和分出再保险合同负债）的期初和期末余额及净额，及净额调节情况;

（二）未来现金流量现值当期变动情况;

（三）非金融风险调整当期变动情况;

（四）合同服务边际当期变动情况;

（五）与当期服务相关的变动情况，包括合同服务边际的摊销、非金融风险调整的变动、当期经验调整;

（六）与未来服务相关的变动情况，包括当期初始确认的保险合同影响金额、调整合同服务边际的估计变更、不调整合同服务边际的估计变更;

（七）与过去服务相关的变动情况，包括已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）相关履约现金流量变动;

（八）与当期服务无关但影响保险合同账面价值的金额，包括当期现金流量、再保险分入人不履约风险变动额、保险合同金融变动额、其他与保险合同账面价值变动有关的金额。当期现金流量应分别披露收到保费（或支付分出保费）、支付保险获取现金流量、支付赔款及其他相关费用（或收到摊回赔款及其他相关费用）。

第八十八条 企业应当在附注中披露关于保险获取现金流量资产的下列定量信息:

（一）保险获取现金流量资产的期初和期末余额及其调节情况;

（二）保险获取现金流量资产减值准备当期计提和当期转回情况;

（三）期末保险获取现金流量资产预计在未来按适当的时间段终止确认的相关信息。

第八十九条 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，披露当期初始确认的保险合同对资产负债表影响的下列信息:

（一）未来现金流出现值，保险获取现金流量的金额应单独披露;

（二）未来现金流入现值;

（三）非金融风险调整;

（四）合同服务边际。

对于当期初始确认的亏损合同组以及在合同转让或非同一控制

下企业合并中取得的保险合同，企业应当分别披露其对资产负债表影响的上述信息。

第九十条 对于未采用保费分配法的签发的保险合同，企业应当在附注中披露与本期确认保险服务收入相关的下列定量信息:

（一）与未到期责任负债变动相关的保险服务收入，分别披露期初预计当期发生的保险服务费用、非金融风险调整的变动、合同服务边际的摊销、其他金额（如与当期服务或过去服务相关的保费经验调整）;

（二）保险获取现金流量的摊销。

第九十一条 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，披露期末合同服务边际在剩余期限内按适当的时间段摊销计入利润表的定量信息。

第九十二条 企业应当披露当期保险合同金融变动额的定量信息及其解释性说明，包括对保险合同金融变动额与相关资产投资回报关系的说明。

第九十三条 企业应当披露与具有直接参与分红特征的保险合同相关的下列信息:

（一）基础项目及其公允价值;

（二）根据本准则第四十二条和第四十三条规定，将货币时间价值及金融风险的影响金额计入当期保险财务损益或其他综合收益对当期合同服务边际的影响。

第九十四条 对于具有直接参与分红特征的保险合同组,企业

选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，根据本准则第四十四条规定，因是否持有基础项目的情况发生变动导致计入当期保险财务损益的计量方法发生变更的，应当披露变更原因和对财务报表项目的影响金额，以及相关合同组在变更日的账面价值。

第二节　与保险合同计量相关的披露

第九十五条　企业应当披露与保险合同计量所采用的方法、输入值和假设等相关的下列信息:

（一）保险合同计量所采用的方法以及估计相关输入值的程序。企业应当披露相关输入值的定量信息，不切实可行的除外。

（二）本条（一）中所述方法和程序的变更及其原因，以及受影响的合同类型。

（三）与保险合同计量有关的下列信息:

1. 对于不具有直接参与分红特征的保险合同，区分相机抉择与其他因素导致未来现金流量估计变更的方法;

2. 确定非金融风险调整的计量方法及计量结果所对应的置信水平，以及非金融风险调整变动额根据本准则第三十三条在利润表中的列示方法;

3. 确定折现率的方法，以及用于不随基础项目回报变动的现金流量折现的收益率曲线（或收益率曲线范围）;

4. 确定投资成分的方法;

5. 确定责任单元组成部分及相对权重的方法。

第九十六条 企业选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，应当披露确定保险财务损益金额的方法及其说明。

第九十七条 对于采用保费分配法计量的保险合同组，企业应当披露下列信息:

（一）合同组适用保费分配法的判断依据;

（二）未到期责任负债（或分保摊回未到期责任资产）和已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）的计量是否反映货币时间价值及金融风险的影响;

（三）是否在保险获取现金流量发生时将其确认为费用。

第三节 与风险相关的披露

第九十八条 企业应当披露与保险合同产生的保险风险和金融风险等相关的定性和定量信息。金融风险包括市场风险、信用风险、流动性风险等。

第九十九条 对于保险合同产生的各类风险，企业应当按类别披露下列信息:

（一）风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化。

（二）风险管理的目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

（三）期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信息为基础。期末风险敞口不能反映企业本期风险敞口变动情况的，企业应当进一步提供相关信息。

（四）风险集中度信息，包括企业确定风险集中度的说明和参考因素（如保险事项类型、行业特征、地理区域、货币种类等）。

第一百条 企业应当披露相关监管要求（如最低资本要求、保证利率等）对本准则适用范围内的合同的影响。保险合同分组时应用本准则第十五条规定的，企业应当披露这一事实。

第一百零一条 企业应当对保险风险和市场风险进行敏感性分析并披露下列信息:

（一）资产负债表日保险风险变量和各类市场风险变量发生合理、可能的变动时，将对企业损益和所有者权益产生的影响。

对于保险风险，敏感性分析应当反映对企业签发的保险合同及其经分出的再保险合同进行风险缓释后的影响。

对于各类市场风险，敏感性分析应当反映保险合同所产生的风险变量与企业持有的金融资产所产生的风险变量之间的关联性。

（二）本期进行敏感性分析所使用的方法和假设，以及在本期发生的变化及其原因。

第一百零二条 企业为管理保险合同所产生的风险，采用不同于本准则第一百零一条中所述方法进行敏感性分析的，应当披露下列信息:

（一）用于敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设;

（二）所用方法的目的，以及该方法提供信息的局限性。

第一百零三条 企业应当披露索赔进展情况，以反映已发生赔款的实际赔付金额与未经折现的预计赔付金额的比较信息，及其与资产负债表日已发生赔款负债账面价值的调节情况。

索赔进展情况的披露应当从赔付时间和金额在资产负债表日仍存在不确定性的重大赔付最早发生期间开始，但最长披露期限可不超过十年。赔付时间和金额的不确定性在未来一年内将消除的索赔进展信息可以不披露。

第一百零四条 企业应当披露与保险合同所产生的信用风险相关的下列信息:

（一）签发的保险合同和分出的再保险合同分别于资产负债表日的最大信用风险敞口;

（二）与分出再保险合同资产的信用质量相关的信息。

第一百零五条 企业应当披露与保险合同所产生的流动性风险相关的下列信息:

（一）对管理流动性风险的说明。

（二）对资产负债表日保险合同负债和分出再保险合同负债的到期期限分析。

到期期限分析应当基于合同组合，所使用的时间段至少应当为资产负债表日后一年以内、一年至两年以内、两年至三年以内、三年至四年以内、四年至五年以内、五年以上。列入各时间段内的金额可以是未来现金流量现值或者未经折现的合同剩余净现金流量。

到期期限分析可以不包括采用保费分配法计量的保险合同负债和分出再保险合同负债中与未到期责任相关的部分。

（三）保单持有人可随时要求偿还的金额。企业应当说明该金额与相关保险合同组合账面价值之间的关联性。

第十章　衔接规定

第一百零六条　首次执行日之前的保险合同会计处理与本准则规定不一致的，企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理，但本准则另有规定的除外。

企业进行追溯调整的，无须披露当期和各个列报前期财务报表受影响项目和每股收益的调整金额。

第一百零七条　企业采用追溯调整法时，应当在过渡日按照下列规定进行衔接处理:

（一）假设一直按照本准则要求识别、确认和计量保险合同组;

（二）假设一直按照本准则要求识别、确认和计量保险获取现金流量资产，但无须估计该资产于过渡日前的可收回金额;

（三）确认追溯调整对所有者权益的累积影响数;

（四）不得在过渡日前运用本准则第四十三条规定的风险管理缓释选择权。

过渡日是指本准则首次执行日前最近一个会计年度的期初，企业列报经调整的更早期间的比较信息的，过渡日是更早比较期间的期初。

第一百零八条　对合同组采用追溯调整法不切实可行的，企业应当采用修正追溯调整法或公允价值法。对合同组采用修正追溯调整法也不切实可行的，企业应当采用公允价值法。

修正追溯调整法，是指企业在对本章所涉及相关事项采用追溯

调整法不切实可行时，使用在过渡日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的合理可靠的信息，以获得接近追溯调整法结果为目标，在衔接处理上按本准则规定进行简化的方法。

公允价值法，是指以过渡日合同组公允价值与履约现金流量的差额确定合同组在该日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分，以及在衔接处理上按本准则规定进行简化的方法。

企业在过渡日前符合本准则第四十三条规定条件，使用衍生工具、分出的再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具管理合同组产生的金融风险，并自过渡日起采用未来适用法运用风险管理缓释选择权进行会计处理的，企业可以对该合同组采用公允价值法进行衔接处理。

第一百零九条 企业采用修正追溯调整法时，应当在过渡日根据本准则规定识别下列事项并进行衔接处理:

（一）保险合同组，但在按照本准则规定进行保险合同分组时无法获得合理可靠的信息的，企业可以将签发或分出时间间隔超过一年的合同归入同一合同组;

（二）具有直接参与分红特征的保险合同;

（三）不具有直接参与分红特征的保险合同中的相机抉择现金流量;

（四）具有相机参与分红特征的投资合同。

企业采用修正追溯调整法时，对于在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，应当将该类合同在转让日或购买日前已发生的赔付义务确认为已发生赔款负债。

第一百一十条 对不具有直接参与分红特征的保险合同组在过渡日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分采用修正追溯调整法时，企业应当按照下列规定进行衔接处理:

（一）以过渡日或更早日期（如适用）估计的未来现金流量为基础，根据合同组初始确认时至过渡日或更早日期（如适用）发生的现金流量进行调整，确定合同组在初始确认时的未来现金流量;

（二）基于过渡日前最近至少三个会计年度可观察数据，考虑该数据与本准则第二十五条规定的折现率的相似性或差异，采用适当方法确定合同组在初始确认时或以后的折现率;

（三）以过渡日估计的非金融风险调整金额为基础，根据在过渡日签发或分出的类似保险合同的相关风险释放方式，估计过渡日之前合同组非金融风险调整的变动金额，确定合同组在初始确认时的非金融风险调整金额;

（四）采用与过渡日后一致的方法将过渡日前已付或应付的保险获取现金流量系统合理地分摊至过渡日确认和预计将于过渡日后确认的合同组，分别调整过渡日合同服务边际和确认为保险获取现金流量资产。企业无法获得合理可靠的信息进行上述处理的，则不应调整合同服务边际或确认保险获取现金流量资产;

（五）合同组在初始确认时根据本条（一）至（四）确认合同服务边际的，应当按照本条（二）确定的初始确认时折现率计提利息，并基于过渡日合同组中的剩余责任单元和该日前的责任单元，确定过渡日前计入损益的合同服务边际;

（六）合同组在初始确认时根据本条（一）至（四）确认未到

期责任负债亏损部分的，应当采用系统合理的方法，确定分摊至过渡日前的亏损部分;

（七）对于订立时点不晚于对应的亏损保险合同确认时点的分出的再保险合同，应当根据过渡日对应的亏损保险合同的未到期责任负债亏损部分乘以预计从分出的再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例，计算分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产在过渡日的亏损摊回部分金额，企业无法获得合理可靠的信息确定该亏损摊回部分金额的，则不应确认亏损摊回部分。

第一百一十一条 对具有直接参与分红特征的保险合同组在过渡日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分采用修正追溯调整法时，企业应当按照下列规定进行衔接处理:

（一）以过渡日基础项目公允价值减去该日履约现金流量的金额为基础，根据过渡日前相关现金流量以及非金融风险调整的变动进行恰当调整;

（二）采用与过渡日后一致的方法将过渡日前已付或应付的保险获取现金流量系统合理地分摊至过渡日确认和预计将于过渡日后确认的合同组，分别调整过渡日合同服务边际和确认为保险获取现金流量资产。企业无法获得合理可靠的信息进行上述处理的，则不应调整合同服务边际或确认保险获取现金流量资产;

（三）合同组根据本条（一）和（二）确认合同服务边际的，应当基于过渡日合同组中的剩余责任单元和该日前的责任单元，确定过渡日前计入损益的合同服务边际;

（四）合同组根据本条（一）和（二）确认未到期责任负债亏

损部分的，应当将该亏损部分调整为零，同时将该亏损部分增加过渡日未到期责任负债账面价值。

第一百一十二条 企业对过渡日保险合同金融变动额采用修正追溯调整法时，应当按照下列规定进行衔接处理:

（一）根据本准则第一百零九条（一）规定将签发或分出时间相隔超过一年的合同归入同一合同组的，可以在过渡日确定合同组初始确认时或以后适用的折现率。企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额。

（二）未将签发或分出时间相隔超过一年的合同归入同一合同组的，应当按照本准则第一百一十条（二）估计合同组初始确认时或以后适用的折现率。企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和计入其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额。

第一百一十三条 企业根据本准则第三十七条规定选择不调整中期财务报表有关会计估计处理结果的会计政策的，应当在过渡日对该会计政策采用追溯调整法处理。采用追溯调整法不切实可行的，企业可以采用修正追溯调整法，对保险合同金融变动额和不具有直接参与分红特征的保险合同的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分进行衔接处理时，视同过渡日前未编制中期财务报表。

第一百一十四条 企业采用公允价值法时，可以使用在合同开始日或初始确认时根据合同条款和市场状况可确定的合理可靠的信息，或使用在过渡日可获得的合理可靠的信息，根据本准则规定

识别下列事项并进行衔接处理:

（一）保险合同组，企业可以将签发或分出时间间隔超过一年的合同归入同一合同组;

（二）具有直接参与分红特征的保险合同;

（三）不具有直接参与分红特征的保险合同中的相机抉择现金流量;

（四）具有相机参与分红特征的投资合同。

企业采用公允价值法时，对于在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，可以将该类合同在转让日或购买日前已发生的赔付义务确认为已发生赔款负债。

第一百一十五条 企业采用公允价值法时，按照下列规定进行衔接处理:

（一）企业可以在过渡日确定合同组初始确认时或以后适用的折现率;

（二）对于分出的再保险合同组对应亏损保险合同的，应当根据过渡日对应的亏损保险合同的未到期责任负债亏损部分乘以预计从分出的再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例，计算分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产在过渡日的亏损摊回部分金额;

（三）企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额;

（四）对保险获取现金流量资产采用追溯调整法不切实可行时，

企业应当采用适当方法确定过渡日的保险获取现金流量资产。

第一百一十六条 企业应当在附注中披露与衔接处理相关的下列信息:

（一）在采用修正追溯调整法和公允价值法的保险合同的存续期间，说明该类保险合同在过渡日的衔接处理;

（二）在本准则第八十六条和第八十七条规定的调节表中，分别就过渡日采用修正追溯调整法和公允价值法的保险合同，在该类保险合同存续期间单独披露其对保险服务收入和合同服务边际的影响;

（三）企业根据本准则第一百一十二条和第一百一十五条（三）的规定，采用修正追溯调整法或公允价值法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额的，在该金额减计为零之前的期间，应当披露以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的相关金融资产计入其他综合收益的累计金额自期初至期末的调节情况。

第一百一十七条 企业无须披露比首次执行日前最近一个会计年度更早期间的信息。企业选择披露未经调整的更早期间的比较信息的，应当列示该类信息并说明其编制基础。

企业可以选择不披露未公开的、比首次执行日前四个会计年度更早期间发生的索赔进展情况，但应当披露这一选择。

第一百一十八条 企业在本准则首次执行日前执行金融工具相关会计准则的，应当在本准则首次执行日对金融资产进行下列处理:

（一）企业可以对管理金融资产的业务模式进行重新评估并确

定金融资产分类，但为了与本准则适用范围内合同无关的活动而持有的金融资产除外;

（二）在首次执行日前被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，因企业执行本准则而不再符合指定条件时，应当撤销之前的指定;

（三）金融资产因企业执行本准则而符合指定条件的，可以指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;

（四）企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产或撤销之前的指定。

企业应当以本准则首次执行日的事实和情况为基础进行上述处理，并追溯调整首次执行本准则当年年初留存收益或权益的其他部分。企业无须调整可比期间信息。企业选择调整可比期间信息的，应当以前期事实和情况为基础，以反映金融工具相关会计准则的要求。

第一百一十九条 企业根据本准则第一百一十八条规定进行处理的，应当披露下列信息:

（一）根据本准则第一百一十八条（一）对管理相关金融资产的业务模式进行重新评估并确定金融资产分类的标准;

（二）相关金融资产列报类型和账面价值的变化;

（三）撤销之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值;

（四）指定或撤销指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的相关金融资产的原因。

第十一章　附则

第一百二十条　　本准则自 2023 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第26号——再保险合同

第一章 总则

第一条 为了规范再保险合同的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 再保险合同，是指一个保险人（再保险分出人）分出一定的保费给另一个保险人（再保险接受人），再保险接受人对再保险分出人由原保险合同所引起的赔付成本及其他相关费用进行补偿的保险合同。

第三条 本准则适用于保险人签发、持有的再保险合同。

保险人将分入的再保险业务转分给其他保险人而签订的转分保合同，比照本准则处理。

第四条 保险人签发的原保险合同，适用《企业会计准则第25号——原保险合同》。

第二章 分出业务的会计处理

第五条 再保险分出人不应当将再保险合同形成的资产与有关原保险合同形成的负债相互抵销。

再保险分出人不应当将再保险合同形成的收入或费用与有关原保险合同形成的费用或收入相互抵销。

第六条 再保险分出人应当在确认原保险合同保费收入的当期，按照相关再保险合同的约定，计算确定分出保费，计

入当期损益；同时，原保险合同为非寿险原保险合同的，再保险分出人还应当按照相关再保险合同的约定，计算确认相关的应收分保未到期责任准备金资产，并冲减提取未到期责任准备金。

再保险分出人应当在资产负债表日调整原保险合同未到期责任准备金余额时，相应调整应收分保未到期责任准备金余额。

第七条 再保险分出人应当在确认原保险合同保费收入的当期，按照相关再保险合同的约定，计算确定应向再保险接受人摊回的分保费用，计入当期损益。

第八条 再保险分出人应当在提取原保险合同未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金的当期，按照相关再保险合同的约定，计算确定应向再保险接受人摊回的相应准备金，确认为相应的应收分保准备金资产。

第九条 再保险分出人应当在确定支付赔付款项金额或实际发生理赔费用而冲减原保险合同相应准备金余额的当期，冲减相应的应收分保准备金余额；同时，按照相关再保险合同的约定，计算确定应向再保险接受人摊回的赔付成本，计入当期损益。

第十条 再保险分出人应当在原保险合同提前解除的当期，按照相关再保险合同的约定，计算确定分出保费、摊回

分保费用的调整金额，计入当期损益；同时，转销相关应收分保准备金余额。

第十一条 再保险分出人应当在因取得和处置损余物资、确认和收到应收代位追偿款等而调整原保险合同赔付成本的当期，按照相关再保险合同的约定，计算确定摊回赔付成本的调整金额，计入当期损益。

第十二条 再保险分出人应当在发出分保业务账单时，将账单标明的扣存本期分保保证金确认为存入分保保证金；同时，按照账单标明的返还上期扣存分保保证金转销相关存入分保保证金。

再保险分出人应当根据相关再保险合同的约定，按期计算存入分保保证金利息，计入当期损益。

第十三条 再保险分出人应当根据相关再保险合同的约定，在能够计算确定应向再保险接受人收取的纯益手续费时，将该项纯益手续费作为摊回分保费用，计入当期损益。

第十四条 对于超额赔款再保险等非比例再保险合同，再保险分出人应当根据再保险合同的约定，计算确定分出保费，计入当期损益。

再保险分出人调整分出保费时，应当将调整金额计入当期损益。再保险分出人应当在能够计算确定应向再保险接受人

摊回的赔付成本时，将该项应摊回的赔付成本计入当期损益。

第三章 分入业务的会计处理

第十五条 分保费收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）再保险合同成立并承担相应保险责任；

（二）与再保险合同相关的经济利益很可能流入；

（三）与再保险合同相关的收入能够可靠地计量。

再保险接受人应当根据相关再保险合同的约定，计算确定分保费收入金额。

第十六条 再保险接受人应当在确认分保费收入的当期，根据相关再保险合同的约定，计算确定分保费用，计入当期损益。

第十七条 再保险接受人应当根据相关再保险合同的约定，在能够计算确定应向再保险分出人支付的纯益手续费时，将该项纯益手续

费作为分保费用，计入当期损益。

第十八条 再保险接受人应当在收到分保业务账单时，按照账单标明的金额对相关分保费收入、分保费用进行调整，调整金额计入当期损益。

第十九条 再保险接受人提取分保未到期责任准备金、分保未决赔款准备金、分保寿险责任准备金、分保长期健康险责任准备金，以及进行相关分保准备金充足性测试，比照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》的相关规定处理。

第二十条 再保险接受人应当在收到分保业务账单的当期，按照账单标明的分保赔付款项金额，作为分保赔付成本，计入当期损益；同时，冲减相应的分保准备金余额。

第二十一条 再保险接受人应当在收到分保业务账单时，将账单标明的扣存本期分保保证金确认为存出分保保证金；同时，按照账单标明的返还上期扣存分保保证金转销相关存出分保保证金。

再保险接受人应当根据相关再保险合同的约定，按期计算存出分保保证金利息，计入当期损益。

第四章 列报

第二十二条 保险人应当在资产负债表中单独列示与再保险合同有关的下列项目：

（一）应收分保账款；

（二）应收分保未到期责任准备金；

（三）应收分保未决赔款准备金；

（四）应收分保寿险责任准备金；

（五）应收分保长期健康险责任准备金；

（六）应付分保账款。

第二十三条 保险人应当在利润表中单独列示与再保险合同有关的下列项目：

（一）分保费收入；

（二）分出保费；

（三）摊回分保费用；

（四）分保费用；

（五）摊回赔付成本；

（六）分保赔付成本；

（七）摊回未决赔款准备金；

（八）摊回寿险责任准备金；

（九）摊回长期健康险责任准备金。

第二十四条 保险人应当在附注中披露与再保险合同有关的下列信息：

（一）分入业务各项分保准备金的增减变动情况。

（二）分入业务提取各项分保准备金及进行分保准备金充足性测试的主要精算假设和方法。

企业会计准则第27号——石油天然气开采

第一章 总则

第一条 为了规范石油天然气(以下简称油气)开采活动的会计处理和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 油气开采活动包括矿区权益的取得以及油气的勘探、开发和生产等阶段。

第三条 油气开采活动以外的油气储存、集输、加工和销售等业务的会计处理，适用其他相关会计准则。

第二章 矿区权益的会计处理

第四条 矿区权益，是指企业取得的在矿区内勘探、开发和生产油气的权利。

矿区权益分为探明矿区权益和未探明矿区权益。探明矿区，是指已发现探明经济可采储量的矿区;未探明矿区，是指未发现探明经济可采储量的矿区。

探明经济可采储量，是指在现有技术和经济条件下，根据地质和工程分析，可合理确定的能够从已知油气藏中开采的油气数量。

第五条 为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化。企业取得的矿区权益，应当按照取得时的成本进行初始计量：

(一)申请取得矿区权益的成本包括探矿权使用费、采矿权使用费、土地或海域使用权支出、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他申请取得支出。

(二)购买取得矿区权益的成本包括购买价款、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他购买取得支出。

矿区权益取得后发生的探矿权使用费、采矿权使用费和租金等维持矿区权益的支出，应当计入当期损益。

第六条 企业应当采用产量法或年限平均法对探明矿区权益计提折耗。采用产量法计提折耗的，折耗额可按照单个矿区计算，也可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组计算。计算公式如下：

探明矿区权益折耗额=探明矿区权益账面价值×探明矿区权益折耗率

探明矿区权益折耗率=探明矿区当期产量/(探明矿区期末探明经济可采储量+探明矿区当期产量)

第七条 企业对于矿区权益的减值，应当分别不同情况确认减值损失：

（一）探明矿区权益的减值，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。

（二）对于未探明矿区权益，应当至少每年进行一次减值测试。单个矿区取得成本较大的，应当以单个矿区为基础进行减值测试，并确定未探明矿区权益减值金额。单个矿区取得成本较小且与其他相邻矿区具有相同或类似地质构造特征或储层条件的，可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组进行减值测试。

未探明矿区权益公允价值低于账面价值的差额，应当确认为减值损失，计入当期损益。未探明矿区权益减值损失一经确认，不得转回。

第八条 企业转让矿区权益的，应当按照下列规定进行处理：

（一）转让全部探明矿区权益的，将转让所得与矿区权益账面价值的差额计入当期损益。

转让部分探明矿区权益的，按照转让权益和保留权益的公允价值比例，计算确定已转让部分矿区权益账面价值，转让所得与已转让矿区权益账面价值的差额计入当期损益。

(二)转让单独计提减值准备的全部未探明矿区权益的，转让所得与未探明矿区权益账面价值的差额，计入当期损益。

转让单独计提减值准备的部分未探明矿区权益的，如果转让所得大于矿区权益账面价值，将其差额计入当期损益;如果转让所得小于矿区权益账面价值，以转让所得冲减矿区权益账面价值，不确认损益。

(三)转让以矿区组为基础计提减值准备的未探明矿区权益的，如果转让所得大于矿区权益账面原值，将其差额计入当期损益;如果转让所得小于矿区权益账面原值，以转让所得冲减矿区权益账面原值，不确认损益。

转让该矿区组最后一个未探明矿区的剩余矿区权益时，转让所得与未探明矿区权益账面价值的差额，计入当期损益。

第九条 未探明矿区(组)内发现探明经济可采储量而将未探明矿区(组)转为探明矿区(组)的，应当按照其账面价值转为探明矿区权益。

第十条 未探明矿区因最终未能发现探明经济可采储量而放弃的，应当按照放弃时的账面价值转销未探明矿区权益并计入当期损益。因未完成义务工作量等因素导致发生的放弃成本，计入当期损益。

第三章 油气勘探的会计处理

第十一条 油气勘探，是指为了识别勘探区域或探明油气储量而进行的地质调查、地球物理勘探、钻探活动以及其他相关活动。

第十二条 油气勘探支出包括钻井勘探支出和非钻井勘探支出。钻井勘探支出主要包括钻探区域探井、勘探型详探井、评价井和资料井等活动发生的支出；非钻井勘探支出主要包括进行地质调查、地球物理勘探等活动发生的支出。

第十三条 钻井勘探支出在完井后，确定该井发现了探明经济可采储量的，应当将钻探该井的支出结转为井及相关设施成本。

确定该井未发现探明经济可采储量的，应当将钻探该井的支出扣除净残值后计入当期损益。

确定部分井段发现了探明经济可采储量的，应当将发现探明经济可采储量的有效井段的钻井勘探支出结转为井及相关设施成本，无效井段钻井勘探累计支出转入当期损益。

未能确定该探井是否发现探明经济可采储量的，应当在完井后一年内将钻探该井的支出予以暂时资本化。

第十四条 在完井一年时仍未能确定该探井是否发现探明经济可采储量，同时满足下列条件的，应当将钻探该井的资本化支出继续暂时资本化，否则应当计入当期损益：

(一)该井已发现足够数量的储量，但要确定其是否属于探明经济可采储量，还需要实施进一步的勘探活动；

(二)进一步的勘探活动已在实施中或已有明确计划并即将实施。

钻井勘探支出已费用化的探井又发现了探明经济可采储量的，已费用化的钻井勘探支出不作调整，重新钻探和完井发生的支出应当予以资本化。

第十五条 非钻井勘探支出于发生时计入当期损益。

第四章 油气开发的会计处理

第十六条 油气开发，是指为了取得探明矿区中的油气而建造或更新井及相关设施的活动。

第十七条 油气开发活动所发生的支出，应当根据其用途分别予以资本化，作为油气开发形成的井及相关设施的成本。

油气开发形成的井及相关设施的成本主要包括：

(一)钻前准备支出，包括前期研究、工程地质调查、工程设计、确定井位、清理井场、修建道路等活动发生的支出；

(二)井的设备购置和建造支出，井的设备包括套管、油管、抽油设备和井口装置等，井的建造包括钻井和完井；

(三)购建提高采收率系统发生的支出；

(四)购建矿区内集输设施、分离处理设施、计量设备、储存设施、各种海上平台、海底及陆上电缆等发生的支出。

第十八条 在探明矿区内，钻井至现有已探明层位的支出，作为油气开发支出；为获取新增探明经济可采储量而继续钻至未探明层位的支出，作为钻井勘探支出，按照本准则第十三条和第十四条处理。

第五章 油气生产的会计处理

第十九条 油气生产，是指将油气从油气藏提取到地表以及在矿区内收集、拉运、处理、现场储存和矿区管理等活动。

第二十条 油气的生产成本包括相关矿区权益折耗、井及相关设施折耗、辅助设备及设施折旧以及操作费用等。操作费用包括油气生产和矿区管理过程中发生的直接和间接费用。

第二十一条 企业应当采用产量法或年限平均法对井及相关设施计提折耗。井及相关设施包括确定发现了探明经济可采储量的探井和开采活动中形成的井，以及与开采活动直接相关的各种设施。采用产量法计提折耗的，折耗额可按照单个矿区计算，也可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组计算。计算公式如下：

矿区井及相关设施折耗额=期末矿区井及相关设施账面价值×矿区井及相关设施折耗率

矿区井及相关设施折耗率=矿区当期产量/(矿区期末探明已开发经济可采储量+矿区当期产量)

探明已开发经济可采储量，包括矿区的开发井网钻探和配套设施建设完成后已全面投入开采的探明经济可采储量，

以及在提高采收率技术所需的设施已建成并已投产后相应增加的可采储量。

第二十二条 地震设备、建造设备、车辆、修理车间、仓库、供应站、通讯设备、办公设施等辅助设备及设施，应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》处理。

第二十三条 企业承担的矿区废弃处置义务，满足《企业会计准则第 13 号——或有事项》中预计负债确认条件的，应当将该义务确认为预计负债，并相应增加井及相关设施的账面价值。

不符合预计负债确认条件的，在废弃时发生的拆卸、搬移、场地清理等支出，应当计入当期损益。

矿区废弃，是指矿区内的最后一口井停产。

第二十四条 井及相关设施、辅助设备及设施的减值，应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。

第六章 披露

第二十五条 企业应当在附注中披露与石油天然气开采活动有关的下列信息：

(一)拥有国内和国外的油气储量年初、年末数据。

(二)当期在国内和国外发生的矿区权益的取得、油气勘探和油气开发各项支出的总额。

(三)探明矿区权益、井及相关设施的账面原值，累计折耗和减值准备累计金额及其计提方法;与油气开采活动相关的辅助设备及设施的账面原价，累计折旧和减值准备累计金额及其计提方法。

企业会计准则第 28 号——
会计政策、会计估计变更和差错更正

第一章 总则

第一条 为了规范企业会计政策的应用，会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 会计政策变更和前期差错更正的所得税影响，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

第二章 会计政策

第三条 企业应当对相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。但是，其他会计准则另有规定的除外。

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

第四条 企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

(一)法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。

(二)会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

第五条 下列各项不属于会计政策变更：

(一)本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

(二)对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

第六条 企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。

会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

第七条 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。

在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

第三章 会计估计变更

第八条 企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

第九条 企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

第十条 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

第四章 前期差错更正

第十一条 前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

(一)编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

(二)前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

第十二条 企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

第十三条 确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

第十四条 企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

第五章 披露

第十五条 企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息：

(一)会计政策变更的性质、内容和原因。

(二)当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。

(三)无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

第十六条 企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

(一)会计估计变更的内容和原因。

(二)会计估计变更对当期和未来期间的影响数。

(三)会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

第十七条 企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：

(一)前期差错的性质。

(二)各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。

(三)无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

第十八条 在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的会计政策变更和前期差错更正的信息。

企业会计准则第29号——
资产负债表日后事项

第一章 总则

第一条 为了规范资产负债表日后事项的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

第三条 资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用的，企业不应当在持续经营基础上编制财务报表。

第二章 资产负债表日后调整事项

第四条 企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表。

第五条 企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：

（一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

（二）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

（三）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

（四）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

第三章 资产负债表日后非调整事项

第六条 企业发生的资产负债表日后非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。

第七条 企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

（一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

（二）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

（三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

(四)资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。

(五)资产负债表日后资本公积转增资本。

(六)资产负债表日后发生巨额亏损。

(七)资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

第八条 资产负债表日后,企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润,不确认为资产负债表日的负债,但应当在附注中单独披露。

第四章 披露

第九条 企业应当在附注中披露与资产负债表日后事项有关的下列信息:

(一)财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。按照有关法律、行政法规等规定,企业所有者或其他方面有权对报出的财务报告进行修改的,应当披露这一情况。

(二)每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容,及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的,应当说明原因。

第十条 企业在资产负债表日后取得了影响资产负债表日存在情况的新的或进一步的证据,应当调整与之相关的披露信息。

企业会计准则第30号——
财务报表列报

第一章 总 则

第一条 为了规范财务报表的列报，保证同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

(一)资产负债表；

(二)利润表；

(三)现金流量表；

(四)所有者权益(或股东权益，下同)变动表；

(五)附注。

财务报表上述组成部分具有同等的重要程度。

第三条 本准则适用于个别财务报表和合并财务报表，以及年度财务报表和中期财务报表，《企业会计准则第32号——中期财务报告》另有规定的除外。合并财务报表的编制和列报，还应遵循《企业会计准则第33号——合并财务报表》；现金流量表的编制和列报，还应遵循《企业会计准则第31号——现金流量表》；其他会计准则的特殊列报要求，适用其他相关会计准则。

第二章 基本要求

第四条 企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况和经营成果的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。

第五条 在编制财务报表的过程中，企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力。

评价时需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等因素。

评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。

第六条 企业如有近期获利经营的历史且有财务资源支持，则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，则表明以持续经营为基础编制财务报表不

再合理。在这种情况下，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。

第七条 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。

第八条 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：

(一)会计准则要求改变财务报表项目的列报。

(二)企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

第九条 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但对附注却具有重要性，则应当在附注中单独披露。

第十条 重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。

第十一条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。

一组类似交易形成的利得和损失应当以净额列示，但具有重要性的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。

第十二条 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

根据本准则第八条的规定，财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项目金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。

不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项会计准则规定。

第十三条 企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

(一)编报企业的名称。

(二)资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。

(三)人民币金额单位。

(四)财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

第十四条 企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

第十五条 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，应当增加单独列报项目。

第三章 资产负债表

第十六条 资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

金融企业等销售产品或提供服务不具有明显可识别营业周期的企业，其各项资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。从事多种经营的企业，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式。

对于同时包含资产负债表日后一年内(含一年，下同)和一年之后预期将收回或清偿金额的资产和负债单列项目，企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

第十七条 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

(一)预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。

(二)主要为交易目的而持有。

(三)预计在资产负债表日起一年内变现。

(四)自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关

资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年(12 个月)作为正常营业周期。

第十八条 流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并应按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

第十九条 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

(一)预计在一个正常营业周期中清偿。

(二)主要为交易目的而持有。

(三)自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。

(四)企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

企业对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应当划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。

第二十条 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并应当按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

第二十一条 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债;不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应当归类为流动负债。

第二十二条 企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。

其他长期负债存在类似情况的，比照上述第一款和第二款处理。

第二十三条 资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

(一)货币资金;

(二)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;

(三)应收款项;

(四)预付款项;

(五)存货;

(六)被划分为持有待售的非流动资产及被划分为持有待售的处置组中的资产;

(七)可供出售金融资产;

(八)持有至到期投资;

(九)长期股权投资;

(十)投资性房地产;

(十一)固定资产;

(十二)生物资产;

(十三)无形资产;

(十四)递延所得税资产。

第二十四条 资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产和非流动资产的合计项目,按照企业的经营性质不切实可行的除外。

第二十五条 资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

(一)短期借款;

(二)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债;

(三)应付款项;

(四)预收款项;

(五)应付职工薪酬;

(六)应交税费;

(七)被划分为持有待售的处置组中的负债;

(八)长期借款;

(九)应付债券;

(十)长期应付款;

(十一)预计负债;

(十二)递延所得税负债。

第二十六条 资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目，按照企业的经营性质不切实可行的除外。

第二十七条 资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

(一)实收资本(或股本，下同);

(二)资本公积;

(三)盈余公积;

(四)未分配利润。

在合并资产负债表中，应当在所有者权益类单独列示少数股东权益。

第二十八条 资产负债表中的所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。

第二十九条 资产负债表应当列示资产总计项目,负债和所有者权益总计项目。

第四章 利润表

第三十条 企业在利润表中应当对费用按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。

第三十一条 利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目，但其他会计准则另有规定的除外：

（一）营业收入；

（二）营业成本；

（三）营业税金及附加；

（四）管理费用；

（五）销售费用；

（六）财务费用；

（七）投资收益；

（八）公允价值变动损益；

（九）资产减值损失；

（十）非流动资产处置损益；

（十一）所得税费用；

（十二）净利润；

（十三）其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；

（十四）综合收益总额。

金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。

第三十二条 综合收益，是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。

第三十三条 其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：

（一）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等；

（二）以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

第三十四条 在合并利润表中，企业应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司所有者的损益和归属于少数股东

的损益，在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。

第五章 所有者权益变动表

第三十五条 所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。综合收益和与所有者(或股东，下同)的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。

与所有者的资本交易，是指企业与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。

第三十六条 所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目：

(一)综合收益总额，在合并所有者权益变动表中还应单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额；

(二)会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额；

(三)所有者投入资本和向所有者分配利润等；

(四)按照规定提取的盈余公积；

(五)所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。

第六章 附注

第三十七条 附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

第三十八条 附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。

第三十九条 附注一般应当按照下列顺序至少披露：

(一)企业的基本情况。

1.企业注册地、组织形式和总部地址。

2.企业的业务性质和主要经营活动。

3.母公司以及集团最终母公司的名称。

4.财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准。

5.营业期限有限的企业，还应当披露有关其营业期限的信息。

(二)财务报表的编制基础。

(三)遵循企业会计准则的声明。

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

(四)重要会计政策和会计估计。

重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和在运用会计政策过程中所做的重要判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，及其会计估计所采用的关键假设和不确定因素。

(五)会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。企业应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。

(六)报表重要项目的说明。

企业应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，对报表重要项目的说明采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料，可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。

(七)或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

(八)有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息。

第四十条 企业应当在附注中披露下列关于其他综合收益各项目的信息：

(一)其他综合收益各项目及其所得税影响；

(二)其他综合收益各项目原计入其他综合收益、当期转出计入当期损益的金额；

(三)其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。

第四十一条 企业应当在附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润，以及归属于母公司所有者的终止经营利润。

第四十二条 终止经营，是指满足下列条件之一的已被企业处置或被企业划归为持有待售的、在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分：

(一)该组成部分代表一项独立的主要业务或一个主要经营地区。

(二)该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置计划的一部分。

(三)该组成部分是仅仅为了再出售而取得的子公司。

同时满足下列条件的企业组成部分(或非流动资产，下同)应当确认为持有待售：该组成部分必须在其当前状况下仅根据

出售此类组成部分的惯常条款即可立即出售;企业已经就处置该组成部分作出决议，如按规定需得到股东批准的，应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准;企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议;该项转让将在一年内完成。

第四十三条 企业应当在附注中披露在资产负债表日后、财务报告批准报出日前提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额(或向投资者分配的利润总额)。

第七章 衔接规定

第四十四条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则调整财务报表的列报项目;涉及有关报表和附注比较数据的，也应当做相应调整，调整不切实可行的除外。

第八章 附 则

第四十五条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第31号——现金流量表

第一章 总则

第一条 为了规范现金流量表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

第三条 合并现金流量表的编制和列报，适用《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

第二章 基本要求

第四条 现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。

第五条 现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：

(一)代客户收取或支付的现金。

(二)周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

(三)金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、以及证券的买入与卖出等。

第六条 自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列报。

第七条 外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

第三章 经营活动现金流量

第八条 企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。

经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

第九条 有关经营活动现金流量的信息，可以通过下列途径之一取得：

(一)企业的会计记录。

(二)根据下列项目对利润表中的营业收入、营业成本以及其他项目进行调整：

1. 当期存货及经营性应收和应付项目的变动；

2. 固定资产折旧、无形资产摊销、计提资产减值准备等其他非现金项目；

3. 属于投资活动或筹资活动现金流量的其他非现金项目。

第十条 经营活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

(一)销售商品、提供劳务收到的现金；

(二)收到的税费返还；

(三)收到其他与经营活动有关的现金；

(四)购买商品、接受劳务支付的现金；

(五)支付给职工以及为职工支付的现金；

(六)支付的各项税费；

(七)支付其他与经营活动有关的现金。

第十一条 金融企业可以根据行业特点和现金流量实际情况，合理确定经营活动现金流量项目的类别。

第四章 投资活动现金流量

第十二条 投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动。

第十三条 投资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）收回投资收到的现金；

（二）取得投资收益收到的现金；

（三）处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；

（四）处置子公司及其他营业单位收到的现金净额；

（五）收到其他与投资活动有关的现金；

（六）购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；

（七）投资支付的现金；

（八）取得子公司及其他营业单位支付的现金净额；

（九）支付其他与投资活动有关的现金。

第五章 筹资活动现金流量

第十四条 筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

第十五条 筹资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

(一)吸收投资收到的现金;

(二)取得借款收到的现金;

(三)收到其他与筹资活动有关的现金;

(四)偿还债务支付的现金;

(五)分配股利、利润或偿付利息支付的现金;

(六)支付其他与筹资活动有关的现金。

第六章 披露

第十六条 企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。至少应当单独披露对净利润进行调节的下列项目:

(一)资产减值准备;

(二)固定资产折旧;

(三)无形资产摊销;

(四)长期待摊费用摊销;

(五)待摊费用;

(六)预提费用;

(七)处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益;

(八)固定资产报废损失;

(九)公允价值变动损益;

(十)财务费用;

(十一)投资损益;

(十二)递延所得税资产和递延所得税负债;

(十三)存货;

(十四)经营性应收项目;

(十五)经营性应付项目。

第十七条 企业应当在附注中以总额披露当期取得或处置子公司及其他营业单位的下列信息:

(一)取得或处置价格;

(二)取得或处置价格中以现金支付的部分;

(三)取得或处置子公司及其他营业单位收到的现金;

(四)取得或处置子公司及其他营业单位按照主要类别分类的非现金资产和负债。

第十八条 企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动。

第十九条 企业应当在附注中披露与现金和现金等价物有关的下列信息:

(一)现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额。

(二)企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物金额。

企业会计准则第32号——中期财务报告

第一章 总则

第一条 为了规范中期财务报告的内容和编制中期财务报告应当遵循的确认与计量原则，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告。

中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

第二章 中期财务报告的内容

第三条 中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。

中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与上年度财务报表相一致。

当年新施行的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的，中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制，上年度比较财务报表的格式和内容，也应当作相应调整。基本每股收益和稀释每股收益应当在中期利润表中单独列示。

第四条 上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。

上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。

上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应当纳入合并范围的子公司的，中期财务报告只需提供母公司财务报表，但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表，上年度可比中期没有子公司的除外。

第五条 中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

(一)本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。

(二)本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。

(三)年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表。

第六条 财务报表项目在报告中期作了调整或者修订的，上年度比较财务报表项目有关金额应当按照本年度中期财务报表的要求重新分类，并在附注中说明重新分类的原因及其内容，无法重新分类的，应当在附注中说明不能重新分类的原因。

第七条 中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露自上年度资产负债表日之后发生的，有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项。

对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项，也应当在附注中作相应披露。

第八条 中期财务报告中的附注至少应当包括下列信息：

(一)中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。

会计政策发生变更的，应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数;无法进行追溯调整的，应当说明原因。

(二)会计估计变更的内容、原因及其影响数;影响数不能确定的，应当说明原因。

(三)前期差错的性质及其更正金额;无法进行追溯重述的，应当说明原因。

(四)企业经营的季节性或者周期性特征。

(五)存在控制关系的关联方发生变化的情况;关联方之间发生交易的，应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。

(六)合并财务报表的合并范围发生变化的情况。

(七)对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。

(八)证券发行、回购和偿还情况。

(九)向所有者分配利润的情况，包括在中期内实施的利润分配和已提出或者已批准但尚未实施的利润分配情况。

(十)根据《企业会计准则第35号——分部报告》规定应当披露分部报告信息的，应当披露主要报告形式的分部收入与分部利润(亏损)。

(十一)中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。

(十二)上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。

(十三)企业结构变化情况，包括企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等。

(十四)其他重大交易或者事项，包括重大的长期资产转让及其出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失情况等。

企业在提供上述(五)和(十)有关关联方交易、分部收入与分部利润(亏损)信息时，应当同时提供本中期(或者本中期末)和本年度年初至本中期末的数据，以及上年度可比本中期(或者可比期末)和可比年初至本中期末的比较数据。

第九条 企业在确认、计量和报告各中期财务报表项目时，对项目重要性程度的判断，应当以中期财务数据为基础，不应以年度财务数据为基础。中期会计计量与年度财务数据相比，可在更大程度上依赖于估计，但是，企业应当确保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

第十条 在同一会计年度内，以前中期财务报告中报告的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更、企业又不单独编制该中期财务报告的，应当在年度财务报告的附注中披露该项估计变更的内容、原因及其影响金额。

第三章 确认和计量

第十一条 企业在中期财务报表中应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。

上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更，且变更后的会计政策将在年度财务报表中采用的，中期财务报表应当采用变更后的会计政策，并按照本准则第十四条的规定处理。

第十二条 中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。

在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额，但对以前中期财务报表项目金额不作调整。同时，该会计估计变更应当按照本准则第八条(二)或者第十条的规定在附注中作相应披露。

第十三条 企业取得的季节性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预计或者递延的除外。

企业在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预提或者待摊，但会计年度末允许预提或者待摊的除外。

第十四条 企业在中期发生了会计政策变更的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理，并按照本准则第八条(一)的规定在附注中作相应披露。

会计政策变更的累积影响数能够合理确定、且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用；同时，上年度可比财务报表也应当作相应调整。

企业会计准则第33号——合并财务报表

第一章 总 则

第一条 为了规范合并财务报表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

母公司，是指控制一个或一个以上主体(含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同)的主体。

子公司，是指被母公司控制的主体。

第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

(一)合并资产负债表；

(二)合并利润表；

(三)合并现金流量表；

(四)合并所有者权益(或股东权益，下同)变动表；

(五)附注。

企业集团中期期末编制合并财务报表的，至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。

第四条 母公司应当编制合并财务报表。

如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表，该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。

第五条 外币财务报表折算，适用《企业会计准则第 19 号——外币折算》和《企业会计准则第 31 号——现金流量表》。

第六条 关于在子公司权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

第二章 合并范围

第七条 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

本准则所称相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第八条 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况

的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：

(一)被投资方的设立目的。

(二)被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。

(三)投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动。

(四)投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。

(五)投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(六)投资方与其他方的关系。

第九条 投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。

第十条 两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

第十一条 投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。

实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍;当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权;权利持有人能否从行权中获利等。

某些情况下，其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

第十二条 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

第十三条 除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况，表明投资方对被投资方拥有权力:

(一)投资方持有被投资方半数以上的表决权的。

(二)投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

第十四条 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

(一)投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

(二)投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。

(三)其他合同安排产生的权利。

(四)被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

第十五条 当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

第十六条 某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关

活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

（一）投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。

（二）投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。

（三）投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权。

（四）投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前任职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

第十七条 投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。

第十八条 投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。

代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

第十九条 在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。

(一)存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。

(二)除(一)以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

第二十条 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分(以下简称“该部分”)视为被投资方可分割的部分(单独主体)，进而判断是否控制该部分(单独主体)。

(一)该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

(二)除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

第二十一条 母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的单独主体)纳入合并财务报表的合并范围。

如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司(如有)纳入合并范围并编制合并财务报表;其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

第二十二条 当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：

(一)该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；

(二)该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；

(三)该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

第二十三条 母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

(一)拥有一个以上投资;

(二)拥有一个以上投资者;

(三)投资者不是该主体的关联方;

(四)其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

第二十四条 投资性主体的母公司本身不是投资性主体,则应当将其控制的全部主体,包括那些通过投资性主体所间接控制的主体,纳入合并财务报表范围。

第二十五条 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时,除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外,企业自转变日起对其他子公司不再予以合并,并参照本准则第四十九条的规定,按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时,应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围,原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

第三章 合并程序

第二十六条 母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,编制合并财务报表。

母公司编制合并财务报表,应当将整个企业集团视为一个会计主体,依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要

求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

(一)合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。

(二)抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额。

(三)抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。

(四)站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。

第二十七条 母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。

子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整;或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

第二十八条 母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。

子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整;或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

第二十九条 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：

(一)采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；

(二)与母公司不一致的会计期间的说明；

(三)与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；

(四)所有者权益变动的有关资料；

(五)编制合并财务报表所需要的其他资料。

第一节 合并资产负债表

第三十条 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。

(一)母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

(二)母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。

(三)母公司与子公司、子公司相互之间销售商品(或提供劳务，下同)或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。

对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。

(四)母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。

(五)因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

第三十一条 子公司所有者权益中不属于母公司的份额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

第三十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

第三十三条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

第二节 合并利润表

第三十四条 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

(一)母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售的，应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的，在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时，应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。

(二)在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

(三)母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等，应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。

(四)母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

(五)母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。

第三十五条 子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。

子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。

第三十六条 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

第三十七条 子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

第三十八条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

第三十九条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

第三节 合并现金流量表

第四十条 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。

本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

第四十一条 编制合并现金流量表应当符合下列要求：

(一)母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。

(二)母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

(三)母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。

(四)母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。

(五)母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

(六)母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

第四十二条 合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

第四十三条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

第四十四条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

第四节 合并所有者权益变动表

第四十五条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。

(一)母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。

(二)母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

(三)母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。

合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

第四十六条 有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。

第四章 特殊交易的会计处理

第四十七条 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或

合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第四十八条 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

第四十九条 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第五十条 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比

例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

第五十一条 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理;但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

(一)这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。

(二)这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。

(三)一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。

(四)一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

第五十二条 对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第(四)项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整。

第五章 衔接规定

第五十三条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对被投资方进行重新评估，确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用本准则导致合并范围发生变化的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。比较期间已丧失控制权的原子公司，不再追溯调整。

第六章 附 则

第五十四条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第34号——每股收益

第一章 总则

第一条 为了规范每股收益的计算方法及其列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则适用于普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业。

潜在普通股，是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同，包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

第三条 合并财务报表中，企业应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。

第二章 基本每股收益

第四条 企业应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

第五条 发行在外普通股加权平均数按下列公式计算：

发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数+当期新发行普通股股数×已发行时间÷报告期时间-当期回购普通股股数×已回购时间÷报告期时间

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算;在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法。

第六条 新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日(一般为股票发行日)起计算确定。通常包括下列情况:

(一)为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。

(二)因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。

(三)非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算;同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。

(四)为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

第三章 稀释每股收益

第七条 企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。

第八条 计算稀释每股收益，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：

（一）当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；

（二）稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

上述调整应当考虑相关的所得税影响。

第九条 计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时，以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换。

第十条 认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数÷当期普通股平均市场价格

第十一条 企业承诺将回购其股份的合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

增加的普通股股数=回购价格×承诺回购的普通股股数÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数

第十二条 稀释性潜在普通股应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

第四章 列报

第十三条 发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

第十四条 企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。

第十五条 企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：

(一)基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。

(二)列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。

(三)在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

企业会计准则第35号——分部报告

第一章 总则

第一条 为了规范分部报告的编制和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 企业存在多种经营或跨地区经营的，应当按照本准则规定披露分部信息。但是，法律、行政法规另有规定的除外。

第三条 企业应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信息。

对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。

第二章 报告分部的确定

第四条 企业披露分部信息，应当区分业务分部和地区分部。

第五条 业务分部，是指企业内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。

企业在确定业务分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

(一)各单项产品或劳务的性质，包括产品或劳务的规格、型号、最终用途等；

(二)生产过程的性质，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等；

(三)产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等；

(四)销售产品或提供劳务的方式，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等；

(五)生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响，包括经营范围或交易定价限制等。

第六条 地区分部，是指企业内可区分的、能够在一个特定的经济环境内提供产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于在其他经济环境内提供产品或劳务的组成部分的风险和报酬。

企业在确定地区分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

(一)所处经济、政治环境的相似性，包括境外经营所在地区经济和政治的稳定程度等；

(二)在不同地区经营之间的关系，包括在某地区进行产品生产，而在其他地区进行销售等；

(三)经营的接近程度大小，包括在某地区生产的产品是否需在其他地区进一步加工生产等；

(四)与某一特定地区经营相关的特别风险，包括气候异常变化等；

(五)外汇管理规定，即境外经营所在地区是否实行外汇管制；

(六)外汇风险。

第七条 两个或两个以上的业务分部或地区分部同时满足下列条件的，可以予以合并：

(一)具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回报率、未来现金流量等；

(二)确定业务分部或地区分部所考虑的因素类似。

第八条 企业应当以业务分部或地区分部为基础确定报告分部。业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，应当将其确定为报告分部：

(一)该分部的分部收入占所有分部收入合计的10%或者以上。

(二)该分部的分部利润(亏损)的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的10%或者以上。

(三)该分部的分部资产占所有分部资产合计额的10%或者以上。

第九条 业务分部或地区分部未满足本准则第八条规定条件的，可以按照下列规定处理：

(一)不考虑该分部的规模，直接将其指定为报告分部；

(二)不将该分部直接指定为报告分部的，可将该分部与一个或一个以上类似的、未满足本准则第八条规定条件的其他分部合并为一个报告分部；

(三)不将该分部指定为报告分部且不与其他分部合并的，应当在披露分部信息时，将其作为其他项目单独披露。

第十条 报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重未达到75%的，应当将其他的分部确定为报告分部(即使它们未满足本准则第八条规定的条件)，直到该比重达到75%。

第十一条 企业的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分的，即使其大部分收入不通过对外交易取得，仍可将垂直一体化经营的不同层次确定为独立的报告业务分部。

第十二条 对于上期确定为报告分部的，企业本期认为其依然重要，即使本期未满足本准则第八条规定条件的，仍应将其确定为本期的报告分部。

第三章 分部信息的披露

第十三条 企业应当区分主要报告形式和次要报告形式披露分部信息。

(一)风险和报酬主要受企业的产品和劳务差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

(二)风险和报酬主要受企业在不同的国家或地区经营活动影响的，披露分部信息的主要形式应当是地区分部，次要形式是业务分部。

(三)风险和报酬同时较大地受企业产品和劳务的差异以及经营活动所在国家或地区差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

第十四条 对于主要报告形式，企业应当在附注中披露分部收入、分部费用、分部利润(亏损)、分部资产总额和分部负债总额等。

(一)分部收入，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部的对外交易收入和对其他分部交易收入，应当分别披露。

(二)分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部的折旧费用、摊销费用以及其他重大的非现金费用，应当分别披露。

(三)分部利润(亏损)，是指分部收入减去分部费用后的余额。在合并利润表中，分部利润(亏损)应当在调整少数股东损益前确定。

(四)分部资产，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。

分部资产的披露金额应当按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额确定。

披露分部资产总额时，当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额，应当单独披露。

(五)分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负债。

第十五条 分部的日常活动是金融性质的,利息收入和利息费用应当作为分部收入和分部费用进行披露。

第十六条 企业披露的分部信息,应当与合并财务报表或企业财务报表中的总额信息相衔接。

分部收入应当与企业的对外交易收入(包括企业对外交易取得的、未包括在任何分部收入中的收入)相衔接;分部利润(亏损)应当与企业营业利润(亏损)和企业净利润(净亏损)相衔接;分部资产总额应当与企业资产总额相衔接;分部负债总额应当与企业负债总额相衔接。

第十七条 分部信息的主要报告形式是业务分部的,应当就次要报告形式披露下列信息:

(一)对外交易收入占企业对外交易收入总额10%或者以上的地区分部，以外部客户所在地为基础披露对外交易收入。

(二)分部资产占所有地区分部资产总额10%或者以上的地区分部，以资产所在地为基础披露分部资产总额。

第十八条 分部信息的主要报告形式是地区分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：

(一)对外交易收入占企业对外交易收入总额10%或者以上的业务分部，应当披露对外交易收入。

(二)分部资产占所有业务分部资产总额10%或者以上的业务分部，应当披露分部资产总额。

第十九条 分部间转移交易应当以实际交易价格为基础计量。转移价格的确定基础及其变更情况，应当予以披露。

第二十条 企业应当披露分部会计政策，但分部会计政策与合并财务报表或企业财务报表一致的除外。

分部会计政策变更影响重大的，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行披露，并提供相关比较数据。提供比较数据不切实可行的，应当说明原因。

企业改变分部的分类且提供比较数据不切实可行的，应当在改变分部分类的年度，分别披露改变前和改变后的报告分部信息。

分部会计政策，是指编制合并财务报表或企业财务报表时采用的会计政策，以及与分部报告特别相关的会计政策。与分部报告特别相关的会计政策包括分部的确定、分部间转

移价格的确定方法，以及将收入和费用分配给分部的基础等。

第二十一条 企业在披露分部信息时，应当提供前期比较数据。但是，提供比较数据不切实可行的除外。

企业会计准则第36号——关联方披露

第一章 总则

第一条 为了规范关联方及其交易的信息披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 企业财务报表中应当披露所有关联方关系及其交易的相关信息。对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露，但应当披露与合并范围外各关联方的关系及其交易。

第二章 关联方

第三条 一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

第四条 下列各方构成企业的关联方：

(一)该企业的母公司。

(二)该企业的子公司。

(三)与该企业受同一母公司控制的其他企业。

(四)对该企业实施共同控制的投资方。

(五)对该企业施加重大影响的投资方。

(六)该企业的合营企业。

(七)该企业的联营企业。

(八)该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

(九)该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。

(十)该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

第五条 仅与企业存在下列关系的各方，不构成企业的关联方：

(一)与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构。

(二)与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商。

(三)与该企业共同控制合营企业的合营者。

第六条 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。

第三章 关联方交易

第七条 关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

第八条 关联方交易的类型通常包括下列各项：

(一)购买或销售商品。

(二)购买或销售商品以外的其他资产。

(三)提供或接受劳务。

(四)担保。

(五)提供资金(贷款或股权投资)。

(六)租赁。

(七)代理。

(八)研究与开发项目的转移。

(九)许可协议。

(十)代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。

(十一)关键管理人员薪酬。

第四章 披露

第九条 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：

(一)母公司和子公司的名称。

母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露最终控制方名称。

母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

(二)母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本(或实收资本、股本)及其变化。

(三)母公司对该企业或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。

第十条 企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括：

(一)交易的金额。

(二)未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息。

(三)未结算应收项目的坏账准备金额。

(四)定价政策。

第十一条 关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露。类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下，可以合并披露。

第十二条 企业只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

企业会计准则第37号——金融工具列报

第一章 总则

第一条 为了规范金融工具的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

金融工具列报，包括金融工具列示和金融工具披露。

第二条 金融工具列报的信息，应当有助于财务报表使用者了解企业所发行金融工具的分类、计量和列报的情况，以及企业所持有的金融资产和承担的金融负债的情况，并就金融工具对企业财务状况和经营成果影响的重要程度、金融工具使企业在报告期间和期末所面临风险的性质和程度，以及企业如何管理这些风险作出合理评价。

第三条 本准则适用于所有企业各种类型的金融工具，但下列各项适用其他会计准则：

(一)由《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第40号——合营安排》规范的对子公司、合营企业和联营企业的投资，其披露适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。但企业持有的与在子公司、合营企业或联营企业中的权益相联系的衍生工具，适用本准则。

企业按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》相关规定对联营企业或合营企业的投资进行会计处理

的，以及企业符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关投资性主体定义，且根据该准则规定对子公司的投资以公允价值计量且其变动计入当期损益的，对上述合营企业、联营企业或子公司的相关投资适用本准则。

(二)由《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规范的职工薪酬相关计划形成的企业的权利和义务，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

(三)由《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的股份支付中涉及的金融工具以及其他合同和义务，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。但是，股份支付中属于本准则范围的买入或卖出非金融项目的合同，以及与股份支付相关的企业发行、回购、出售或注销的库存股，适用本准则。

(四)由《企业会计准则第 12 号——债务重组》规范的债务重组，适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。但债务重组中涉及金融资产转移披露的，适用本准则。

(五)由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的属于金融工具的合同权利和义务，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。由《企业会计准则第 14 号——收入》要求在确认和计量相关合同权利的减值损失和利得时，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的合同权利，适用本准则有关信用风险披露的规定。

(六)由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。

因具有相机分红特征而由保险合同相关会计准则规范的合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。但对于嵌入保险合同的衍生工具，该嵌入衍生工具本身不是保险合同的，适用本准则;该嵌入衍生工具本身为保险合同的，适用保险合同相关会计准则。

企业选择按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的财务担保合同，适用本准则;企业选择按照保险合同相关会计准则进行会计处理的财务担保合同，适用保险合同相关会计准则。

第四条 本准则适用于能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同。但企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有，旨在收取或交付非金融项目的合同，适用其他相关会计准则，但是企业根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第八条的规定将该合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债的，适用本准则。

第五条 本准则第六章至第八章的规定，除适用于企业已按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确认的金融工具外，还适用于未确认的金融工具。

第六条 本准则规定的交易或事项涉及所得税的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》进行处理。

第二章 金融负债和权益工具的区分

第七条 企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。

第八条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

(一)向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。

(二)在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

(三)将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

(四)将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包

括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第九条 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。企业发行的金融工具同时满足下列条件的，符合权益工具的定义，应当将该金融工具分类为权益工具：

(一)该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

(二)将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第十条 企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债;如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量(例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格)的变动而变动的，该合同应当分类为金融负债。

第十一条 除根据本准则第三章分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值(如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值)。如果最终发行方无需以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

第十二条 对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

(一)要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生。

(二)只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

(三)按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具。

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项(如股价指数、消费价格指数变动、利率或税法变动、发行方未来收入、净收益或债务权益比率等)的发生或不发生(或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果)来确定的金融工具。

第十三条 对于存在结算选择权的衍生工具(例如合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具)，发行方应当将其确认为金

融资产或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。

第十四条 企业应对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。

企业发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值(包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值)，再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。复合金融工具中包含非权益性嵌入衍生工具的，非权益性嵌入衍生工具的公允价值应当包含在金融负债成分的公允价值中，并且按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定对该金融负债成分进行会计处理。

第十五条 在合并财务报表中对金融工具(或其组成部分)进行分类时，企业应当考虑企业集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。企业集团作为一个整体，因该工具承担了交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务的，该工具在企业集团合并财务报表中应当分类为金融负债。

第三章 特殊金融工具的区分

第十六条 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

(一)赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。这里所指企业净资产是扣除所有优先于该工具对企业资产要求权之后的剩余资产;这里所指按比例份额是清算时将企业的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量。

(二)该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。

(三)该工具所属的类别中(该类别次于其他所有工具类别)，所有工具具有相同的特征(例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同)。

(四)除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足本准则规定的金融负债定义中的任何其他特征。

(五)该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动(不包括该工具的任何影响)。

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。

第十七条 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

(一)赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；

(二)该工具所属的类别次于其他所有工具类别；

(三)该工具所属的类别中(该类别次于其他所有工具类别)，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制(如发行方本身是有限寿命主体)，或者发生与否取决于该工具的持有方。

第十八条 分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有本准则第十六条或第十七条所述特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

(一)现金流量总额实质上基于企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动(不包括该工具或合同的任何影响);

(二)实质上限制或固定了本准则第十六条或第十七条所述工具持有方所获得的剩余回报。

在运用上述条件时，对于发行方与本准则第十六条或第十七条所述工具持有方签订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不应考虑该非金融合同的影响。但如果不能做出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

第十九条 按照本章规定分类为权益工具的金融工具，自不再具有本准则第十六条或第十七条所述特征，或发行方不再满足本准则第十八条规定条件之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，并将重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

按照本章规定分类为金融负债的金融工具，自具有本准则第十六条或第十七条所述特征，且发行方满足本准则第十八条规定条件之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

第二十条 企业发行的满足本章规定分类为权益工具的金融工具，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

第四章 收益和库存股

第二十一条 金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利(或股息)、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益。

第二十二条 金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行(含再融资)、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动。

发行方向权益工具持有方的分配应当作为其利润分配处理，发放的股票股利不影响发行方的所有者权益总额。

第二十三条 与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。

企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用(例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等)，可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。

第二十四条 发行复合金融工具发生的交易费用，应当在金融负债成分和权益工具成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行分摊。

第二十五条 发行方分类为金融负债的金融工具支付的股利，在利润表中应当确认为费用，与其他负债的利息费用合并列示，并在财务报表附注中单独披露。

作为权益扣减项的交易费用，应当在财务报表附注中单独披露。

第二十六条 回购自身权益工具(库存股)支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由企业集团合并财务报表范围内的其他成员购回和持有。

第二十七条 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定在资产负债表中单独列示所持有的库存股金额。

企业从关联方回购自身权益工具的，还应当按照《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的相关规定进行披露。

第五章 金融资产和金融负债的抵销

第二十八条 金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

(一)企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；

(二)企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。

第二十九条 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反法律法规或其他相关规定，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

第三十条 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑法律法规或其他相关规定以及合同约定等各方面因素。

第三十一条 当前可执行的抵销权不构成相互抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权(即净额结算)，又无计划

同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

第三十二条 企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足本准则第二十八条(二)以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征，可视为满足净额结算标准：

(一)符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；

(二)金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；

(三)金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动；

(四)以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制进行结算(例如券款对付)，即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败，反之亦然；

(五)若发生本条(四)所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；

(六)由同一结算机构执行；

(七)有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行，以支持各方能够在结算日进行支付处理。

第三十三条 在下列情况下，通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：

(一)使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征(即合成工具)。例如利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期负债。

(二)金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口(例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债)，但涉及不同的交易对手方。

(三)无追索权金融负债与作为其担保物的金融资产或其他资产。

(四)债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管(例如偿债基金或类似安排)，但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。

(五)因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得以补偿。

第三十四条 企业与同一交易对手方进行多项金融工具交易时，可能与对手方签订总互抵协议。只有满足本准则第二十八条所列条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

总互抵协议，是指协议所涵盖的所有金融工具中的任何一项合同在发生违约或终止时，就协议所涵盖的所有金融工具按单一净额进行结算。

第三十五条 企业应当区分金融资产和金融负债的抵销与终止确认。抵销金融资产和金融负债并在资产负债表中以净额列示，不应当产生利得或损失;终止确认是从资产负债表列示的项目中移除相关金融资产或金融负债，有可能产生利得或损失。

第六章 金融工具对财务状况和经营成果影响的列报

第一节 一般性规定

第三十六条 企业在对金融工具各项目进行列报时，应当根据金融工具的特点及相关信息的性质对金融工具进行归类，并充分披露与金融工具相关的信息，使得财务报表附注中的披露与财务报表列示的各项目相互对应。

第三十七条 在确定金融工具的列报类型时，企业至少应当将本准则范围内的金融工具区分为以摊余成本计量和以公允价值计量的类型。

第三十八条 企业应当披露编制财务报表时对金融工具所采用的重要会计政策、计量基础和与理解财务报表相关的其他会计政策等信息，主要包括：

(一)对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，企业应当披露下列信息：

1.指定的金融资产的性质；

2.企业如何满足运用指定的标准。企业应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。

(二)对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，企业应当披露下列信息：

1.指定的金融负债的性质；

2.初始确认时对上述金融负债做出指定的标准；

3.企业如何满足运用指定的标准。对于以消除或显著减少会计错配为目的的指定，企业应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。对于以更好地反映组合的管理实质为目的的指定，企业应当披露该指定符合企业正式书面文件载明的风险管理或投资策略的描述性说明。对于整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的混合工具，企业应当披露运用指定标准的描述性说明。

(三)如何确定每类金融工具的利得或损失。

第二节 资产负债表中的列示及相关披露

第三十九条 企业应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融负债的账面价值：

(一)以摊余成本计量的金融资产。

(二)以摊余成本计量的金融负债。

(三)以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并分别反映：(1)根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产;(2)根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十九条的规定在初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。

(四)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映：(1)根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十九条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;(2)根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十条的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;(3)根据《企业会计准则第24号——套期会计》第三十四条的规定在初始确认或后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(五)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并分别反映：(1)根据《企业会计准则第22号——金融

工具确认和计量》第二十一条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债;(2)根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十二条的规定在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债;(3)根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十四条的规定在初始确认和后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

第四十条 企业将本应按摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益计量的一项或一组金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当披露下列信息：

(一)该金融资产在资产负债表日使企业面临的最大信用风险敞口;

(二)企业通过任何相关信用衍生工具或类似工具使得该最大信用风险敞口降低的金额;

(三)该金融资产因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额;

(四)相关信用衍生工具或类似工具自该金融资产被指定以来的的公允价值本期变动额和累计变动额。

信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。

金融资产在资产负债表日的最大信用风险敞口，通常是金融工具账面余额减去减值损失准备后的金额(已减去根据本准则规定已抵销的金额)。

第四十一条 企业将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

(一)该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；

(二)该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额；

(三)该金融负债的累计利得或损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额和原因。

第四十二条 企业将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且该金融负债(包括企业自身信用风险变动的影响)的全部利得或损失计入当期损益的，应当披露下列信息：

(一)该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；

(二)该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额。

第四十三条 企业应当披露用于确定本准则第四十条(三)所要求披露的金融资产因信用风险变动引起的公允价值变动额的估值方法，以及用于确定本准则第四十一条(一)和第四十二条(一)所要求披露的金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值变动额的估值方法，并说明选用该方法的原因。如果企业认为披露的信息未能如实反映相关金融工具公允价值变动中由信用风险引起的部分，则应当披露企业得出此结论的原因及其他需要考虑的因素。

企业应当披露其用于确定金融负债自身信用风险变动引起的公允价值的变动计入其他综合收益是否会造成或扩大损益中的会计错配的方法。企业根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十八条的规定将金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值变动计入当期损益的，企业应当披露该金融负债与预期能够抵销其自身信用风险变动引起的公允价值变动的金融工具之间的经济关系。

第四十四条 企业将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

(一)企业每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资；

(二)企业做出该指定的原因；

(三)企业每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的期末公允价值;

(四)本期确认的股利收入,其中对本期终止确认的权益工具投资相关的股利收入和资产负债表日仍持有的权益工具投资相关的股利收入应当分别单独披露;

(五)该权益工具投资的累计利得和损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额及其原因。

第四十五条 企业本期终止确认了指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的,应当披露下列信息:

(一)企业处置该权益工具投资的原因;

(二)该权益工具投资在终止确认时的公允价值;

(三)该权益工具投资在终止确认时的累计利得或损失。

第四十六条 企业在当期或以前报告期间将金融资产进行重分类的,对于每一项重分类,应当披露重分类日、对业务模式变更的具体说明及其对财务报表影响的定性描述,以及该金融资产重分类前后的金额。

企业自上一年度报告日起将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的,或者将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的,应当披露下列信息:

(一)该金融资产在资产负债表日的公允价值;

(二)如果未被重分类，该金融资产原来应在当期损益或其他综合收益中确认的公允价值利得或损失。

企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，自重分类日起到终止确认的每一个报告期间内，都应当披露该金融资产在重分类日确定的实际利率和当期已确认的利息收入。

第四十七条 对于所有可执行的总互抵协议或类似协议下的已确认金融工具，以及符合本准则第二十八条抵销条件的已确认金融工具，企业应当在报告期末以表格形式(除非企业有更恰当的披露形式)分别按金融资产和金融负债披露下列定量信息：

(一)已确认金融资产和金融负债的总额。

(二)按本准则规定抵销的金额。

(三)在资产负债表中列示的净额。

(四)可执行的总互抵协议或类似协议确定的，未包含在本条(二)中的金额，包括：

1.不满足本准则抵销条件的已确认金融工具的金额；

2.与财务担保物(包括现金担保)相关的金额，以在资产负债表中列示的净额扣除本条(四)1后的余额为限。

(五)资产负债表中列示的净额扣除本条(四)后的余额。

企业应当披露本条(四)所述协议中抵销权的条款及其性质等信息，以及不同计量基础的金融工具适用本条时产生的计量差异。

上述信息未在财务报表同一附注中披露的，企业应当提供不同附注之间的交叉索引。

第四十八条 按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具，企业应当披露下列信息：

(一)可回售工具的汇总定量信息；

(二)对于按持有方要求承担的回购或赎回义务，企业的管理目标、政策和程序及其变化；

(三)回购或赎回可回售工具的预期现金流出金额以及确定方法。

第四十九条 企业将本准则第三章规定的特殊金融工具在金融负债和权益工具之间重分类的，应当分别披露重分类前后的公允价值或账面价值，以及重分类的时间和原因。

第五十条 企业应当披露作为负债或或有负债担保物的金融资产的账面价值，以及与该项担保有关的条款和条件。根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》第二十六条的规定，企业(转出方)向金融资产转入方提供了非现金担保物(如债务工具或权益工具投资等)，转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，企业应当将该非现金担保物在财务报表中单独列报。

第五十一条 企业取得担保物(担保物为金融资产或非金融资产)，在担保物所有人未违约时可将该担保物出售或再抵押的，应当披露该担保物的公允价值、企业已出售或再抵押担保物的公允价值，以及承担的返还义务和使用担保物的条款和条件。

第五十二条 对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当在财务报表附注中披露其确认的损失准备，但不应在资产负债表中将损失准备作为金融资产账面金额的扣减项目单独列示。

第五十三条 对于企业发行的包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具，嵌入了价值相互关联的多项衍生工具(如可赎回的可转换债务工具)的，应当披露相关特征。

第五十四条 对于除基于正常信用条款的短期贸易应付款项之外的金融负债，企业应当披露下列信息：

(一)本期发生违约的金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细情况；

(二)发生违约的金融负债的期末账面价值；

(三)在财务报告批准对外报出前，就违约事项已采取的补救措施、对债务条款的重新议定等情况。

企业本期发生其他违反合同的情况，且债权人有权在发生违约或其他违反合同情况时要求企业提前偿还的，企业应

当按上述要求披露。如果在期末前违约或其他违反合同情况已得到补救或已重新议定债务条款，则无需披露。

第三节 利润表中的列示及相关披露

第五十五条 企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：

(一)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债所产生的利得或损失。其中，指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，以及根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十九条的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十一条的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的净利得或净损失，应当分别披露。

(二)对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，企业应当分别披露本期在其他综合收益中确认的和在当期损益中确认的利得或损失。

(三)对于根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当分别披露当期在其他综合收益中确认的以及当期终止确认时从其他综合收益转入当期损益的利得或损失。

(四)对于根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十九条的规定指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，企业应当分别披露在其他综合收益中确认的利得和损失以及在当期损益中确认的股利收入。

(五)除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债外，按实际利率法计算的金融资产或金融负债产生的利息收入或利息费用总额，以及在确定实际利率时未予包括并直接计入当期损益的手续费收入或支出。

(六)企业通过信托和其他托管活动代他人持有资产或进行投资而形成的，直接计入当期损益的手续费收入或支出。

第五十六条 企业应当分别披露以摊余成本计量的金融资产终止确认时在利润表中确认的利得和损失金额及其相关分析，包括终止确认金融资产的原因。

第四节 套期会计相关披露

第五十七条 企业应当披露与套期会计有关的下列信息：

(一)企业的风险管理策略以及如何应用该策略来管理风险；

(二)企业的套期活动可能对其未来现金流量金额、时间和不确定性的影响；

(三)套期会计对企业的资产负债表、利润表及所有者权益变动表的影响。

企业在披露套期会计相关信息时，应当合理确定披露的详细程度、披露的重点、恰当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的说明以评估企业披露的定量信息。企业按照本准则要求所确定的信息披露汇总或分解水平应当和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的披露要求所使用的汇总或分解水平相同。

第五十八条 企业应当披露其进行套期和运用套期会计的各类风险的风险敞口的风险管理策略相关信息，从而有助于财务报表使用者评价：每类风险是如何产生的、企业是如何管理各类风险的(包括企业是对某一项目整体的所有风险进行套期还是对某一项目的单个或多个风险成分进行套期及其理由)，以及企业管理风险敞口的程度。与风险管理策略相关的信息应当包括：

(一)企业指定的套期工具；

(二)企业如何运用套期工具对被套期项目的特定风险敞口进行套期；

(三)企业如何确定被套期项目与套期工具的经济关系以评估套期有效性；

(四)套期比率的确定方法；

(五)套期无效部分的来源。

第五十九条 企业将某一特定的风险成分指定为被套期项目的，除应当披露本准则第五十八条规定的相关信息外，还应当披露下列定性或定量信息：

(一)企业如何确定该风险成分，包括风险成分与项目整体之间关系性质的说明；

(二)风险成分与项目整体的关联程度(例如被指定的风险成分以往平均涵盖项目整体公允价值变动的百分比)。

第六十条 企业应当按照风险类型披露相关定量信息，从而有助于财务报表使用者评价套期工具的条款和条件及这些条款和条件如何影响企业未来现金流量的金额、时间和不确定性。这些要求披露的明细信息应当包括：

(一)套期工具名义金额的时间分布；

(二)套期工具的平均价格或利率(如适用)。

第六十一条 在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致企业频繁地重设(即终止及重新开始)套期关系的情况下，企业无需披露本准则第六十条规定的信息，但应当披露下列信息：

(一)企业基本风险管理策略与该套期关系相关的信息；

(二)企业如何通过运用套期会计以及指定特定的套期关系来反映其风险管理策略；

(三)企业重设套期关系的频率。

在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致企业频繁地重设套期关系的情况下，如果资产负债表日的套期关系数量并不代表本期内的正常数量，企业应当披露这一情况以及该数量不具代表性的原因。

第六十二条 企业应当按照风险类型披露在套期关系存续期内预期将影响套期关系的套期无效部分的来源，如果在套期关系中出现导致套期无效部分的其他来源，也应当按照风险类型披露相关来源及导致套期无效的原因。

第六十三条 企业应当披露已运用套期会计但预计不再发生的预期交易的现金流量套期。

第六十四条 对于公允价值套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

(一)在资产负债表中确认的被套期项目的账面价值，其中资产和负债应当分别单独列示；

(二)资产负债表中已确认的被套期项目的账面价值、针对被套期项目的公允价值套期调整的累计金额，其中资产和负债应当分别单独列示；

(三)包含被套期项目的资产负债表列示项目；

(四)本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；

(五)被套期项目为以摊余成本计量的金融工具的，若已终止针对套期利得和损失进行调整，则应披露在资产负债表中保留的公允价值套期调整的累计金额。

第六十五条 对于现金流量套期和境外经营净投资套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

(一)本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；

(二)根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十四条的规定继续按照套期会计处理的现金流量套期储备的余额；

(三)根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十七条的规定继续按照套期会计处理的境外经营净投资套期计入其他综合收益的余额；

(四)套期会计不再适用的套期关系所导致的现金流量套期储备和境外经营净投资套期中计入其他综合收益的利得和损失的余额。

第六十六条 对于每类套期类型，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

(一)套期工具的账面价值，其中金融资产和金融负债应当分别单独列示；

(二)包含套期工具的资产负债表列示项目；

(三)本期用作确认套期无效部分基础的套期工具的公允价值变动;

(四)套期工具的名义金额或数量。

第六十七条 对于公允价值套期,企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额:

(一)计入当期损益的套期无效部分;

(二)计入其他综合收益的套期无效部分;

(三)包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目。

第六十八条 对于现金流量套期和境外经营净投资套期,企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额:

(一)当期计入其他综合收益的套期利得或损失;

(二)计入当期损益的套期无效部分;

(三)包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目;

(四)从现金流量套期储备或境外经营净投资套期计入其他综合收益的利得和损失重分类至当期损益的金额,并应区分之前已运用套期会计但因被套期项目的未来现金流量预计不再发生而转出的金额和因被套期项目影响当期损益而转出的金额;

(五)包含重分类调整的利润表列示项目;

(六)对于风险净敞口套期,计入利润表中单列项目的套期利得或损失。

第六十九条 企业按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定在提供所有者权益各组成部分的调节情况以及其他综合收益的分析时，应当按照风险类型披露下列信息：

(一)分别披露按照本准则第六十八条(一)和(四)的规定披露的金额；

(二)分别披露按照《企业会计准则第24号——套期会计》第二十五条(一)和(三)的规定处理的现金流量套期储备的金额；

(三)分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金额、以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金额；

(四)分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金额、以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金额。

第七十条 企业因使用信用衍生工具管理金融工具的信用风险敞口而将金融工具(或其一定比例)指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当披露下列信息：

(一)对于用于管理根据《企业会计准则第24号——套期会计》第三十四条的规定被指定为以公允价值计量且其变

动计入当期损益的金融工具信用风险敞口的信用衍生工具，每一项名义金额与当期期初和期末公允价值的调节表；

(二)根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十四条的规定将金融工具(或其一定比例)指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益时，在损益中确认的利得或损失；

(三)当企业根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十五条的规定对该金融工具(或其一定比例)终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，作为其新账面价值的该金融工具的公允价值和相关的名义金额或本金金额，企业在后续期间无须继续披露这一信息，除非根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定需要提供比较信息。

第五节 公允价值披露

第七十一条 除了本准则第七十三条规定情况外，企业应当披露每一类金融资产和金融负债的公允价值，并与账面价值进行比较。对于在资产负债表中相互抵销的金融资产和金融负债，其公允价值应当以抵销后的金额披露。

第七十二条 金融资产或金融负债初始确认的公允价值与交易价格存在差异时，如果其公允价值并非基于相同资产或负债在活跃市场中的报价确定的，也非基于仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，企业在初始确认金融资产或金

融负债时不应确认利得或损失。在此情况下，企业应当按金融资产或金融负债的类型披露下列信息：

（一）企业在损益中确认交易价格与初始确认的公允价值之间差额时所采用的会计政策，以反映市场参与者对资产或负债进行定价时所考虑的因素（包括时间因素）的变动；

（二）该项差异期初和期末尚未在损益中确认的总额和本期变动额的调节表；

（三）企业如何认定交易价格并非公允价值的最佳证据，以及确定公允价值的证据。

第七十三条 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：

（一）账面价值与公允价值差异很小的金融资产或金融负债（如短期应收账款或应付账款）；

（二）包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同；

（三）租赁负债。

第七十四条 在本准则第七十三条（二）所述的情况下，企业应当披露下列信息：

（一）对金融工具的描述及其账面价值，以及因公允价值无法可靠计量而未披露其公允价值的事实和说明；

（二）金融工具的相关市场信息；

（三）企业是否有意图处置以及如何处置这些金融工具；

(四)之前公允价值无法可靠计量的金融工具终止确认的，应当披露终止确认的事实，终止确认时该金融工具的账面价值和所确认的利得或损失金额。

第七章 与金融工具相关的风险披露

第一节 定性和定量信息

第七十五条 企业应当披露与各类金融工具风险相关的定性和定量信息，以便财务报表使用者评估报告期末金融工具产生的风险的性质和程度，更好地评价企业所面临的风险敞口。相关风险包括信用风险、流动性风险、市场风险等。

第七十六条 对金融工具产生的各类风险，企业应当披露下列定性信息：

(一)风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化；

(二)风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

第七十七条 对金融工具产生的各类风险，企业应当按类别披露下列定量信息：

(一)期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信息为基础。企业运用多种方法管理风险的，披露的信息应当以最相关和可靠的方法为基础。

(二)按照本准则第七十八条至第九十七条披露的信息。

(三)期末风险集中度信息，包括管理层确定风险集中度的说明和参考因素(包括交易对手方、地理区域、货币种类、市场类型等)，以及各风险集中度相关的风险敞口金额。

上述期末定量信息不能代表企业本期风险敞口情况的，应当进一步提供相关信息。

第二节 信用风险披露

第七十八条 对于适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》金融工具减值规定的各类金融工具和相关合同权利，企业应当按照本准则第八十条至第八十七条的规定披露。

对于始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其减值损失准备的应收款项、合同资产和租赁应收款，在逾期超过30日后对合同现金流量作出修改的，适用本准则第八十五条(一)的规定。

租赁应收款不适用本准则第八十六条(二)的规定。

第七十九条 为使财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量的金额、时间和不确定性的影响，企业应当披露与信用风险有关的下列信息：

(一)企业信用风险管理实务的相关信息及其与预期信用损失的确认和计量的关系，包括计量金融工具预期信用损失的方法、假设和信息；

(二)有助于财务报表使用者评价在财务报表中确认的预期信用损失金额的定量和定性信息，包括预期信用损失金额的变动及其原因；

(三)企业的信用风险敞口，包括重大信用风险集中度；

(四)其他有助于财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量金额、时间和不确定性的影响的信息。

第八十条 信用风险信息已经在其他报告(例如管理层讨论与分析)中予以披露并与财务报告交叉索引，且财务报告和其他报告可以同时同条件获得的，则信用风险信息无需重复列报。企业应当根据自身实际情况，合理确定相关披露的详细程度、汇总或分解水平以及是否需对所披露的定量信息作补充说明。

第八十一条 企业应当披露与信用风险管理实务有关的下列信息：

(一)企业评估信用风险自初始确认后是否已显著增加的方法，并披露下列信息：

1. 根据《企业会计准则第 22 号——金融资产确认和计量》第五十五条的规定，在资产负债表日只具有较低的信用风险的金融工具及其确定依据(包括适用该情况的金融工具类别)；

2. 逾期超过 30 日，而信用风险自初始确认后未被认定为显著增加的金融资产及其确定依据。

(二)企业对违约的界定及其原因。

(三)以组合为基础评估预期信用风险的金融工具的组合方法。

(四)确定金融资产已发生信用减值的依据。

(五)企业直接减记金融工具的政策，包括没有合理预期金融资产可以收回的迹象和已经直接减记但仍受执行活动影响的金融资产相关政策的信息。

(六)根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第五十六条的规定评估合同现金流量修改后金融资产的信用风险的，企业应当披露其信用风险的评估方法以及下列信息：

1. 对于损失准备相当于整个存续期预期信用损失的金融资产，在发生合同现金流修改时，评估信用风险是否已下降，从而企业可以按照相当于该金融资产未来 12 个月内预期信用损失的金额确认计量其损失准备；

2. 对于符合本条(六)1 中所述的金融资产，企业应当披露其如何监控后续该金融资产的信用风险是否显著增加，从而按照相当于整个存续期预期信用损失的金额重新计量损失准备。

第八十二条 企业应当披露《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第八章有关金融工具减值所采用的输入值、假设和估值技术等相关信息，具体包括：

(一)用于确定下列各事项或数据的输入值、假设和估计技术：

1. 未来12个月内预期信用损失和整个存续期的预期信用损失的计量；

2. 金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加；

3. 金融资产是否已发生信用减值。

(二)确定预期信用损失时如何考虑前瞻性信息，包括宏观经济信息的使用。

(三)报告期估计技术或重大假设的变更及其原因。

第八十三条 企业应当以表格形式按金融工具的类别编制损失准备期初余额与期末余额的调节表，分别说明下列项目的变动情况：

(一)按相当于未来12个月预期信用损失的金额计量的损失准备。

(二)按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量的下列各项的损失准备：

1. 自初始确认后信用风险已显著增加但并未发生信用减值的金融工具；

2. 对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生的已发生信用减值的金融资产；

3. 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十三条的规定计量减值损失准备的应收账款、合同资产和租赁应收款。

(三)购买或源生的已发生信用减值的金融资产的变动。除调节表外，企业还应当披露本期初始确认的该类金融资产在初始确认时未折现的预期信用损失总额。

第八十四条 为有助于财务报表使用者了解企业按照本准则第八十三条规定披露的损失准备变动信息，企业应当对本期发生损失准备变动的金融工具账面余额显著变动情况作出说明，这些说明信息应当包括定性和定量信息，并应当对按照本准则第八十三条规定披露损失准备的各项目分别单独披露，具体可包括下列情况下发生损失准备变动的金融工具账面余额显著变动信息：

(一)本期因购买或源生的金融工具所导致的变动。

(二)未导致终止确认的金融资产的合同现金流量修改所导致的变动。

(三)本期终止确认的金融工具(包括直接减记的金融工具)所导致的变动。

对于当期已直接减记但仍受执行活动影响的金融资产，还应当披露尚未结算的合同金额。

(四)因按照相当于未来12个月预期信用损失或整个存续期内预期信用损失金额计量损失准备而导致的金融工具账面余额变动信息。

第八十五条 为有助于财务报表使用者了解未导致终止确认的金融资产合同现金流量修改的性质和影响，及其对预期信用损失计量的影响，企业应当披露下列信息：

(一)企业在本期修改了金融资产合同现金流量，且修改前损失准备是按相当于整个存续期预期信用损失金额计量的，应当披露修改或重新议定合同前的摊余成本及修改合同现金流量的净利得或净损失；

(二)对于之前按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备的金融资产，而当期按照相当于未来12个月内预期信用损失的金额计量该金融资产的损失准备的，应当披露该金融资产在资产负债表日的账面余额。

第八十六条 为有助于财务报表使用者了解担保物或其他信用增级对源自预期信用损失的金额的影响，企业应当按照金融工具的类别披露下列信息：

(一)在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。

(二)作为抵押持有的担保物和其他信用增级的描述，包括：

1. 所持有担保物的性质和质量的描述；

2. 本期由于信用恶化或企业担保政策变更，导致担保物或信用增级的质量发生显著变化的说明；

3. 由于存在担保物而未确认损失准备的金融工具的信息。

(三)企业在资产负债表日持有的担保物和其他信用增级为已发生信用减值的金融资产作抵押的定量信息(例如对担保物和其他信用增级降低信用风险程度的量化信息)。

第八十七条 为有助于财务报表使用者评估企业的信用风险敞口并了解其重大信用风险集中度，企业应当按照信用风险等级披露相关金融资产的账面余额以及贷款承诺和财务担保合同的信用风险敞口。这些信息应当按照下列各类金融工具分别披露：

(一)按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量损失准备的金融工具。

(二)按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量损失准备的下列金融工具：

1. 自初始确认后信用风险已显著增加的金融工具(但并非已发生信用减值的金融资产)；

2. 在资产负债表日已发生信用减值但并非所购买或源生的已发生信用减值的金融资产；

3. 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十三条规定计量减值损失准备的应收账款、合同资产或者租赁应收款。

(三)购买或源生的已发生信用减值的金融资产。

信用风险等级是指基于金融工具发生违约的风险对信用风险划分的等级。

第八十八条 对于属于本准则范围，但不适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》金融工具减值规定的各类金融工具，企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息：

(一)在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。金融工具的账面价值能代表最大信用风险敞口的，不再要求披露此项信息。

(二)无论是否适用本条(一)中的披露要求，企业都应当披露可利用担保物或其他信用增级的信息及其对最大信用风险敞口的财务影响。

第八十九条 企业本期通过取得担保物或其他信用增级所确认的金融资产或非金融资产，应当披露下列信息：

(一)所确认资产的性质和账面价值；

(二)对于不易变现的资产，应当披露处置或拟将其用于日常经营的政策等。

第三节 流动性风险披露

第九十条 企业应当披露金融负债按剩余到期期限进行的到期期限分析，以及管理这些金融负债流动性风险的方法：

(一)对于非衍生金融负债(包括财务担保合同)，到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。对于包含嵌入衍生工具的混合金融工具，应当将其整体视为非衍生金融负债进行披露。

(二)对于衍生金融负债，如果合同到期期限是理解现金流量时间分布的关键因素，到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。

当企业将所持有的金融资产作为流动性风险管理的一部分，且披露金融资产的到期期限分析使财务报表使用者能够恰当地评估企业流动性风险的性质和范围时，企业应当披露金融资产的到期期限分析。

流动性风险，是指企业在履行以交付现金或其他金融资产的方式结算的义务时发生资金短缺的风险。

第九十一条 企业在披露到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列入各时间段内按照本准则第九十条的规定披露的金额，应当是未经折现的合同现金流量。

企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：

(一)一个月以内(含一个月，下同)；

(二)一个月至三个月以内;

(三)三个月至一年以内;

(四)一年至五年以内;

(五)五年以上。

第九十二条 债权人可以选择收回债权时间的,债务人应当将相应的金融负债列入债权人可以要求收回债权的最早时间段内。

债务人应付债务金额不固定的,应当根据资产负债表日的情况确定到期期限分析所披露的金额。如分期付款的,债务人应当把每期将支付的款项列入相应的最早时间段内。

财务担保合同形成的金融负债,担保人应当将最大担保金额列入相关方可以要求支付的最早时间段内。

第九十三条 企业应当披露流动性风险敞口汇总定量信息的确定方法。此类汇总定量信息中的现金(或另一项金融资产)流出符合下列条件之一的,应当说明相关事实,并提供有助于评价该风险程度的额外定量信息:

(一)该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列示的时间。

(二)该现金的流出可能与汇总定量信息中所列示的金额存在重大差异。

如果以上信息已包括在本准则第九十条规定的到期期限分析中,则无需披露上述额外定量信息。

第四节 市场风险披露

第九十四条 金融工具的市场风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场价格变动而发生波动的风险，包括汇率风险、利率风险和其他价格风险。

汇率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因外汇汇率变动而发生波动的风险。汇率风险可源于以记账本位币之外的外币进行计价的金融工具。

利率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场利率变动而发生波动的风险。利率风险可源于已确认的计息金融工具和未确认的金融工具(如某些贷款承诺)。

其他价格风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因汇率风险和利率风险以外的市场价格变动而发生波动的风险，无论这些变动是由于与单项金融工具或其发行方有关的因素而引起的，还是由于与市场内交易的所有类似金融工具有关的因素而引起的。其他价格风险可源于商品价格或权益工具价格等的变化。

第九十五条 在对市场风险进行敏感性分析时，应当以整个企业为基础，披露下列信息：

(一)资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表日相关风险变量发生合理、可能的变动时，将对企业损益和所有者权益产生的影响。

对具有重大汇率风险敞口的每一种货币，应当分币种进行敏感性分析。

(二)本期敏感性分析所使用的方法和假设，以及本期发生的变化和原因。

第九十六条 企业采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映金融风险变量之间(如利率和汇率之间等)的关联性，且企业已采用该种方法管理金融风险的，可不按照本准则第九十五条的规定进行披露，但应当披露下列信息：

(一)用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设；

(二)所用方法的目的，以及该方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。

第九十七条 按照本准则第九十五条或第九十六条对敏感性分析的披露不能反映金融工具市场风险的(例如期末的风险敞口不能反映当期的风险状况)，企业应当披露这一事实及其原因。

第八章 金融资产转移的披露

第九十八条 企业应当就资产负债表日存在的所有未终止确认的已转移金融资产，以及对已转移金融资产的继续涉入，按本准则要求单独披露。

本章所述的金融资产转移，包括下列两种情形：

(一)企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方。

(二)企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。

第九十九条 企业对于金融资产转移所披露的信息，应当有助于财务报表使用者了解未整体终止确认的已转移金融资产与相关负债之间的关系，评价企业继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。

企业按照本准则第一百零一条和第一百零二条所披露信息不能满足本条前款要求的，应当披露其他补充信息。

第一百条 本章所述的继续涉入，是指企业保留了已转移金融资产中内在的合同权利或义务，或者取得了与已转移金融资产相关的新合同权利或义务。转出方与转入方签订的转让协议或与第三方单独签订的与转让相关的协议，都有可能形成对已转移金融资产的继续涉入。如果企业对已转移金融资产的未来业绩不享有任何利益，也不承担与已转移金融资产相关的任何未来支付义务，则不形成继续涉入。下列情形不形成继续涉入：

(一)与转移的真实性以及合理、诚信和公平交易等原则有关的常规声明和保证，这些声明和保证可能因法律行为导致转移无效。

(二)以公允价值回购已转移金融资产的远期、期权和其他合同。

(三)使企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务的安排，且这类安排满足《企业会计准则第23号——金融资产转移》第六条(二)中的三个条件。

第一百零一条 对于已转移但未整体终止确认的金融资产，企业应当按照类别披露下列信息：

(一)已转移金融资产的性质；

(二)仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；

(三)已转移金融资产与相关负债之间关系的性质，包括因转移引起的对企业使用已转移金融资产的限制；

(四)在转移金融资产形成的相关负债的交易对手方仅对已转移金融资产有追索权的情况下，应当以表格形式披露所转移金融资产和相关负债的公允价值以及净头寸，即已转移金融资产和相关负债公允价值之间的差额；

(五)继续确认已转移金融资产整体的，披露已转移金融资产和相关负债的账面价值；

(六)按继续涉入程度确认所转移金融资产的，披露转移前该金融资产整体的账面价值、按继续涉入程度确认的资产和相关负债的账面价值。

第一百零二条 对于已整体终止确认但转出方继续涉入已转移金融资产的，企业应当至少按照类别披露下列信息：

(一)因继续涉入确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负债表中对应的项目。

(二)因继续涉入导致企业发生损失的最大风险敞口及确定方法。

(三)应当或可能回购已终止确认的金融资产需要支付的未折现现金流量(如期权协议中的行权价格)或其他应向转入方支付的款项，以及对这些现金流量或款项的到期期限分析。如果到期期限可能为一个区间，应当以企业必须或可能支付的最早日期为依据归入相应的时间段。到期期限分析应当分别反映企业应当支付的现金流量(如远期合同)、企业可能支付的现金流量(如签出看跌期权)以及企业可选择支付的现金流量(如购入看涨期权)。在现金流量不固定的情形下，上述金额应当基于每个资产负债表日的情况披露。

(四)对本条(一)至(三)定量信息的解释性说明，包括对已转移金融资产、继续涉入的性质和目的，以及企业所面临风险的描述等。其中，对企业所面临风险的描述包括下列各项：

1. 企业对继续涉入已终止确认金融资产的风险进行管理的方法；

2.企业是否应先于其他方承担有关损失，以及先于本企业承担损失的其他方应承担损失的顺序及金额；

3.企业向已转移金融资产提供财务支持或回购该金融资产的义务的触发条件。

(五)金融资产转移日确认的利得或损失，以及因继续涉入已终止确认金融资产当期和累计确认的收益或费用(如衍生工具的公允价值变动)。

(六)终止确认产生的收款总额在本期分布不均衡的(例如大部分转移金额在临近报告期末发生)，企业应当披露本期最大转移活动发生的时间段、该段期间所确认的金额(如相关利得或损失)和收款总额。

企业在披露本条所规定的信息时，应当按照其继续涉入面临的风险敞口类型分类汇总披露。例如，可按金融工具类别(如附担保或看涨期权继续涉入方式)或转让类型(如应收账款保理、证券化和融券)分类汇总披露。企业对某项终止确认的金融资产存在多种继续涉入方式的，可按其中一类汇总披露。

第一百零三条 企业按照本准则第一百条的规定确定是否继续涉入已转移金融资产时，应当以自身财务报告为基础进行考虑。

第九章 衔接规定

第一百零四条 自本准则施行日起，企业应当按照本准则的要求列报金融工具相关信息。企业比较财务报表列报的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的要求进行调整。

第十章 附则

第一百零五条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则

第一章 总则

第一条 为了规范首次执行企业会计准则对会计要素的确认、计量和财务报表列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 首次执行企业会计准则，是指企业第一次执行企业会计准则体系，包括基本准则、具体准则和会计准则应用指南。

第三条 首次执行企业会计准则后发生的会计政策变更，适用《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》。

第二章 确认和计量

第四条 在首次执行日，企业应当对所有资产、负债和所有者权益按照企业会计准则的规定进行重新分类、确认和计量，并编制期初资产负债表。

编制期初资产负债表时，除按照本准则第五条至第十九条规定要求追溯调整的项目外，其他项目不应追溯调整。

第五条 对于首次执行日的长期股权投资，应当分别下列情况处理：

(一)根据《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，尚未摊销完毕的

股权投资差额应全额冲销，并调整留存收益，以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。

(二)除上述(一)以外的其他采用权益法核算的长期股权投资，存在股权投资贷方差额的，应冲销贷方差额，调整留存收益，并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本;存在股权投资借方差额的，应当将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。

第六条 对于有确凿证据表明可以采用公允价值模式计量的投资性房地产，在首次执行日可以按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

第七条 在首次执行日，对于满足预计负债确认条件且该日之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当增加该项资产成本，并确认相应的负债;同时，将应补提的折旧(折耗)调整留存收益。

第八条 对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》预计负债确认条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债，并调整留存收益。

第九条 对于企业年金基金在运营中所形成的投资，应当在首次执行日按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

第十条 对于可行权日在首次执行日或之后的股份支付，应当根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的规定，按照权益工具、其他方服务或承担的以权益工具为基础计算确定的负债的公允价值，将应计入首次执行日之前等待期的成本费用金额调整留存收益，相应增加所有者权益或负债。

首次执行日之前可行权的股份支付，不应追溯调整。

第十一条 在首次执行日，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，将满足预计负债确认条件的重组义务，确认为负债，并调整留存收益。

第十二条 企业应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定，在首次执行日对资产、负债的账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异的所得税影响进行追溯调整，并将影响金额调整留存收益。

第十三条 除下列项目外，对于首次执行日之前发生的企业合并不应追溯调整：

(一)按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》属于同一控制下企业合并，原已确认商誉的摊余价值应当全额冲销，并调整留存收益。

按照该准则的规定属于非同一控制下企业合并的，应当将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本，不再进行摊销。

(二)首次执行日之前发生的企业合并，合并合同或协议中约定根据未来事项的发生对合并成本进行调整的，如果首次执行日预计未来事项很可能发生并对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应当按照该影响金额调整已确认商誉的账面价值。

(三)企业应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，在首次执行日对商誉进行减值测试，发生减值的，应当以计提减值准备后的金额确认，并调整留存收益。

第十四条 在首次执行日，企业应当将所持有的金融资产(不含《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规范的投资)，划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产。

(一)划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益或可供出售金融资产的，应当在首次执行日按照公允价值计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

(二)划分为持有至到期投资、贷款和应收款项的，应当自首次执行日起改按实际利率法，在随后的会计期间采用摊余成本计量。

第十五条 对于在首次执行日指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当在首次执行日按照公

允价值计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

第十六条 对于未在资产负债表内确认、或已按成本计量的衍生金融工具(不包括套期工具)，应当在首次执行日按照公允价值计量，同时调整留存收益。

第十七条 对于嵌入衍生金融工具，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定应从混合工具分拆的，应当在首次执行日将其从混合工具分拆并单独处理，但嵌入衍生金融工具的公允价值难以合理确定的除外。

对于企业发行的包含负债和权益成份的非衍生金融工具，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，在首次执行日将负债和权益成份分拆，但负债成份的公允价值难以合理确定的除外。

第十八条 在首次执行日，对于不符合《企业会计准则第 24 号——套期保值》规定的套期会计方法运用条件的套期保值，应当终止采用原套期会计方法，并按照《企业会计准则第 24 号——套期保值》处理。

第十九条 发生再保险分出业务的企业，应当在首次执行日按照《企业会计准则第 26 号——再保险合同》的规定，将应向再保险接受人摊回的相应准备金确认为资产，并调整各项准备金的账面价值。

第三章 列报

第二十条 在首次执行日后按照企业会计准则编制的首份年度财务报表(以下简称首份年度财务报表)期间，企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》和《企业会计准则第 31 号——现金流量表》的规定，编报资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表及附注。

对外提供合并财务报表的，应当遵循《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定。

在首份年度财务报表涵盖的期间内对外提供中期财务报告的，应当遵循《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》的规定。

企业应当在附注中披露首次执行企业会计准则财务报表项目金额的变动情况。

第二十一条 首份年度财务报表至少应当包括上年度按照企业会计准则列报的比较信息。财务报表项目的列报发生变更的，应当对上年度比较数据按照企业会计准则的列报要求进行调整，但不切实可行的除外。

对于原未纳入合并范围但按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业应当将该子公司纳入合并范围。对于原已纳入合并范围但按照该准则规定不应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业不应

将该子公司纳入合并范围。上年度比较合并财务报表中列示的少数股东权益，应当按照该准则的规定，在所有者权益类列示。

应当列示每股收益的企业，比较财务报表中上年度的每股收益按照《企业会计准则第 34 号——每股收益》的规定计算和列示。

应当披露分部信息的企业，比较财务报表中上年度关于分部的信息按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》的规定披露。

企业会计准则第 39 号——公允价值计量

第一章 总则

第一条 为了规范公允价值的计量和披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

第三条 本准则适用于其他相关会计准则要求或者允许采用公允价值进行计量或披露的情形，本准则第四条和第五条所列情形除外。

第四条 下列各项的计量和披露适用其他相关会计准则：

（一）与公允价值类似的其他计量属性的计量和披露，如《企业会计准则第 1 号——存货》规范的可变现净值、《企业会计准则第 8 号——资产减值》规范的预计未来现金流量现值，分别适用《企业会计准则第 1 号——存货》和《企业会计准则第 8 号——资产减值》。

（二）股份支付业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

（三）租赁业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第

21 号——租赁》。

第五条 下列各项的披露适用其他相关会计准则：

（一）以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产的披露，适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》。

（二）以公允价值计量的职工离职后福利计划资产的披露，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

（三）以公允价值计量的企业年金基金投资的披露，适用《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》。

第二章 相关资产或负债

第六条 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征。

相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。

第七条 以公允价值计量的相关资产或负债可以是单项资产或负债（如一项金融工具、一项非金融资产等），也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合（如《企业会计准则第 8 号——资产减值》规范的资产组、《企业会计准则第 20 号——企业合并》规范的业务等）。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元。

计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计

量的最小单位。相关资产或负债的计量单元应当由要求或者允许以公允价值计量的其他相关会计准则规定，但本准则第十章规范的市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量除外。

第三章 有序交易和市场

第八条 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是在当前市场条件下的有序交易。

有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。

第九条 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

交易费用，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用是直接由交易引起的、交易所必需的、而且不出售资产或者不转移负债就不会发生的费用。

运输费用，是指将资产从当前位置运抵主要市场（或最有利市场）发生的费用。

第十条 企业在识别主要市场（或最有利市场）时，应当考虑所有可合理取得的信息，但没有必要考察所有市场。

通常情况下，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场（或最有利市场）。

第十一条 主要市场（或最有利市场）应当是企业在计量日能够进入的交易市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。

由于不同企业可以进入的市场不同，对于不同企业，相同资产或负债可能具有不同的主要市场（或最有利市场）。

第十二条 企业应当以主要市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在主要市场的，企业应当以最有利市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。

企业不应当因交易费用对该价格进行调整。交易费用不属于相关资产或负债的特征，只与特定交易有关。交易费用不包括运输费用。

相关资产所在的位置是该资产的特征，发生的运输费用能够使该资产从当前位置转移到主要市场（或最有利市场）的，企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或最有利市场）的运输费用调整主要市场（或最有利市场）的价格。

第十三条 当计量日不存在能够提供出售资产或者转移负债

的相关价格信息的可观察市场时，企业应当从持有资产或者承担负债的市场参与者角度，假定计量日发生了出售资产或者转移负债的交易，并以该假定交易的价格为基础计量相关资产或负债的公允价值。

第四章 市场参与者

第十四条 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，同时具备下列特征的买方和卖方：

（一）市场参与者应当相互独立，不存在《企业会计准则第36号——关联方披露》所述的关联方关系；

（二）市场参与者应当熟悉情况，能够根据可取得的信息对相关资产或负债以及交易具备合理认知；

（三）市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易。

第十五条 企业在确定市场参与者时，应当考虑所计量的相关资产或负债、该资产或负债的主要市场（或最有利市场）以及在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。

第五章 公允价值初始计量

第十六条 企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。

在企业取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得该项资产所支付或者承担该项负债所收到的价格（即进入价格）。公允价值是出售该项资产所能收到或者转移该项负债所需支付的价格（即脱手价格）。相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

（一）交易发生在关联方之间。但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外。

（二）交易是被迫的。

（三）交易价格所代表的计量单元与按照本准则第七条确定的计量单元不同。

（四）交易市场不是相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）。

第十七条 其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，且其交易价格与公允价值不相等的，企业应当将相关利得或损失计入当期损益，但其他相关会计准则另有规定的除外。

第六章 估值技术

第十八条 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用

在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。企业使用估值技术的目的，是为了估计在计量日当前市场条件下，市场参与者在有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。

企业以公允价值计量相关资产或负债，使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。企业应当使用与其中一种或多种估值技术相一致的方法计量公允价值。企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。

市场法，是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。

收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。

成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额（通常指现行重置成本）的估值技术。

第十九条 企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。

可观察输入值，是指能够从市场数据中取得的输入值。该输入值反映了市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用的假设。

不可观察输入值，是指不能从市场数据中取得的输入值。该

输入值应当根据可获得的市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用假设的最佳信息确定。

第二十条 企业以交易价格作为初始确认时的公允价值，且在公允价值后续计量中使用了涉及不可观察输入值的估值技术的，应当在估值过程中校正该估值技术，以使估值技术确定的初始确认结果与交易价格相等。

企业在公允价值后续计量中使用估值技术的，尤其是涉及不可观察输入值的，应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据，如类似资产或负债的价格等。

第二十一条 公允价值计量使用的估值技术一经确定，不得随意变更，但变更估值技术或其应用能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值的情况除外，包括但不限于下列情况：

（一）出现新的市场。

（二）可以取得新的信息。

（三）无法再取得以前使用的信息。

（四）改进了估值技术。

（五）市场状况发生变化。

企业变更估值技术或其应用的，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定作为会计估计变更，并根据本准则的披露要求对估值技术及其应用的变更进行披露，而不需要按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对相关会计估计变更进行

披露。

第二十二条 企业采用估值技术计量公允价值时，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值，包括流动性折溢价、控制权溢价或少数股东权益折价等，但不包括与本准则第七条规定的计量单元不一致的折溢价。

企业不应当考虑因其大量持有相关资产或负债所产生的折价或溢价。该折价或溢价反映了市场正常日交易量低于企业在当前市场出售或转让其持有的相关资产或负债数量时，市场参与者对该资产或负债报价的调整。

第二十三条 以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当以在出价和要价之间最能代表当前情况下公允价值的价格确定该资产或负债的公允价值。企业可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸。

本准则不限制企业使用市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例计量相关资产或负债。

第七章 公允价值层次

第二十四条 企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。活跃市场，是指相关资产或负债的

交易量和交易频率足以持续提供定价信息的市场。

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。

公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断所使用的输入值是否重要。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。

第二十五条 第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外:

（一）企业持有大量类似但不相同的以公允价值计量的资产或负债，这些资产或负债存在活跃市场报价，但难以获得每项资产或负债在计量日单独的定价信息。在这种情况下，企业可以采用不单纯依赖报价的其他估值模型。

（二）活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价未能代表计量日的公允价值。

（三）本准则第三十四条（二）所述情况。

企业因上述情况对相同资产或负债在活跃市场上的报价进

行调整的，公允价值计量结果应当划分为较低层次。

第二十六条 企业在使用第二层次输入值对相关资产或负债进行公允价值计量时，应当根据该资产或负债的特征，对第二层次输入值进行调整。这些特征包括资产状况或所在位置、输入值与类似资产或负债的相关程度（包括本准则第三十四条（二）规定的因素）、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。

对于具有合同期限等具体期限的相关资产或负债，第二层次输入值应当在几乎整个期限内是可观察的。

第二层次输入值包括：

（一）活跃市场中类似资产或负债的报价；

（二）非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；

（三）除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；

（四）市场验证的输入值等。市场验证的输入值，是指通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值。

企业使用重要的不可观察输入值对第二层次输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重要的，公允价值计量结果应当划分为第三层次。

第二十七条 企业只有在相关资产或负债不存在市场活动或者市场活动很少导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

不可观察输入值应当反映市场参与者对相关资产或负债定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，如特定估值技术的固有风险和估值技术输入值的固有风险等。

第二十八条 企业在确定不可观察输入值时，应当使用在当前情况下可合理取得的最佳信息，包括所有可合理取得的市场参与者假设。

企业可以使用内部数据作为不可观察输入值，但如果有证据表明其他市场参与者将使用不同于企业内部数据的其他数据，或者这些企业内部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具备企业相关特征时，企业应当对其内部数据做出相应调整。

第八章 非金融资产的公允价值计量

第二十九条 企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的资产和负债组合的价值最大化时该非金融资产的用途。

第三十条 企业确定非金融资产的最佳用途，应当考虑法律上是否允许、实物上是否可能以及财务上是否可行等因素。

（一）企业判断非金融资产的用途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产使用在法律上的限制。

（二）企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产实物特征。

（三）企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑在法律上允许且实物上可能的情况下，使用该资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿使资产用于该用途所发生的成本后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报。

第三十一条 企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途。

通常情况下，企业对非金融资产的现行用途可以视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该资产可以实现价值最大化。

第三十二条 企业以公允价值计量非金融资产，应当基于最佳用途确定下列估值前提：

（一）市场参与者单独使用一项非金融资产产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

（二）市场参与者将一项非金融资产与其他资产（或者其他资产或负债的组合）组合使用产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给以同样组合方式使用该资产的市场参与者的当前交易价格，并且该市场参与者可以取得组合中的其他资产和负债。其中，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。最佳用

途的假定应当一致地应用于组合中所有与最佳用途相关的资产。

企业应当从市场参与者的角度判断该资产的最佳用途是单独使用、与其他资产组合使用、还是与其他资产和负债组合使用，但在计量非金融资产的公允价值时，应当假定按照本准则第七条确定的计量单元出售该资产。

第九章 负债和企业自身权益工具的公允价值计量

第三十三条 企业以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给其他市场参与者，而且该负债在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者履行义务。

企业以公允价值计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给其他市场参与者，而且该自身权益工具在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务。

第三十四条 企业以公允价值计量负债或自身权益工具，应当遵循下列原则：

（一）存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价的，应当以该报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

（二）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，企业应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。

当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或企业自身权益工具时，企业应当根据该资产的公允价值进行调整，以调整后的价值确定负债或企业自身权益工具的公允价值。这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同等。

（三）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，并且其他方未将其作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

第三十五条 企业以公允价值计量负债，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。

不履约风险，是指企业不履行义务的风险，包括但不限于企业自身信用风险。

第三十六条 企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果公允价值计量的输入值中已经考虑了该因素，企业不应当再单独设置相关输入值，也不应当对其他输入值进行相关调整。

第三十七条 企业以公允价值计量活期存款等具有可随时要求偿还特征的金融负债的，该金融负债的公允价值不应当低于债权人随时要求偿还时的应付金额，即从债权人可要求偿还的第一天起折现的现值。

第十章 市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

第三十八条 企业以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理金融资产和金融负债的，可以以计量日市场参与者在当前市场条件下有序交易中出售净多头（即资产）或者转移净空头（即负债）的价格为基础，计量该金融资产和金融负债组合的公允价值。

市场风险或信用风险可抵销的金融资产或金融负债，应当是由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产和金融负债，也包括不符合金融资产或金融负债定义但按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的其他合同。

与市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债相关的财务报表列报，应当适用其他相关会计准则。

第三十九条 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，应当同时满足下列条件:

（一）企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，管理金融资产和金融负债的组合;

（二）企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息;

（三）企业在每个资产负债表日以公允价值计量组合中的金

融资产和金融负债。

第四十条 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，该金融资产和金融负债面临的特定市场风险及其期限实质上应当相同。

企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，如果市场参与者将会考虑假定出现违约情况下能够减小信用风险敞口的所有现行安排，企业应当考虑特定对手的信用风险净敞口的影响或特定对手对企业的信用风险净敞口的影响，并预计市场参与者依法强制执行这些安排的可能性。

第四十一条 企业采用本准则第三十八条规定的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定确定相关会计政策，并且一经确定，不得随意变更。

第十一章　公允价值披露

第四十二条 企业应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次对该资产或负债进行恰当分组，并按照组别披露公允价值计量的相关信息。

为确定资产和负债的组别，企业通常应当对资产负债表列报项目做进一步分解。企业应当披露各组别与报表列报项目之间的调节信息。

其他相关会计准则明确规定了相关资产或负债组别且其分组原则符合本条规定的，企业可以直接使用该组别提供相关信息。

第四十三条 企业应当区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量。

持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日持续以公允价值进行的计量。

非持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下的资产负债表中以公允价值进行的计量。

第四十四条 在相关资产或负债初始确认后的每个资产负债表日，企业至少应当在附注中披露持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息：

（一）其他相关会计准则要求或者允许企业在资产负债表日持续以公允价值计量的项目和金额。

（二）公允价值计量的层次。

（三）在各层次之间转换的金额和原因，以及确定各层次之间转换时点的政策。每一层次的转入与转出应当分别披露。

（四）对于第二层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。

（五）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术、输入值和估值流程的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要的、可合理取得的不可观察输入值的量化信息。

（六）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露期初余额与期末余额之间的调节信息，包括计入当期损益的已实现利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的损益项目；计入当期损益的未实现利得或损失总额，以及确认这些未实现利得或损失时的损益项目（如相关资产或负债的公允价值变动损益等）；计入当期其他综合收益的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的其他综合收益项目；分别披露相关资产或负债购买、出售、发行及结算情况。

（七）对于第三层次的公允价值计量，当改变不可观察输入值的金额可能导致公允价值显著变化时，企业应当披露有关敏感性分析的描述性信息。

这些输入值和使用的其他不可观察输入值之间具有相关关系的，企业应当描述这种相关关系及其影响，其中不可观察输入值至少包括本条（五）要求披露的不可观察输入值。

对于金融资产和金融负债，如果为反映合理、可能的其他假设而变更一个或多个不可观察输入值将导致公允价值的重大改变，企业还应当披露这一事实、变更的影响金额及其计算方法。

（八）当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，企业应当披露这一事实及其原因。

第四十五条 在相关资产或负债初始确认后的资产负债表中，企业至少应当在附注中披露非持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息：

（一）其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下非持续以公允价值计量的项目和金额，以及以公允价值计量的原因。

（二）公允价值计量的层次。

（三）对于第二层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。

（四）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术、输入值和估值流程的描述性信息，当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要不可观察输入值的量化信息。

（五）当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，企业应当披露这一事实及其原因。

第四十六条 企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当在前后各会计期间保持一致，并按照本准则第四十四条（三）的规定进行披露。企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当一致地应用于转出的公允价值计量层次和转入的公允价值计量层次。

第四十七条 企业采用本准则第三十八条规定的会计政策的，应当披露该事实。

第四十八条 对于在资产负债表中不以公允价值计量但以公允价值披露的各组资产和负债，企业应当按照本准则第四十四条

（二）、（四）、（五）和（八）披露信息，但不需要按照本准则第四十四条（五）披露第三层次公允价值计量的估值流程和使用的重要不可观察输入值的量化信息。

第四十九条 对于以公允价值计量且在发行时附有不可分割的第三方信用增级的负债，发行人应当披露这一事实，并说明该信用增级是否已反映在该负债的公允价值计量中。

第五十条 企业应当以表格形式披露本准则要求的量化信息，除非其他形式更适当。

第十二章 衔接规定

第五十一条 本准则施行日之前的公允价值计量与本准则要求不一致的，企业不作追溯调整。

第五十二条 比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，企业不需要按照本准则的规定进行调整。

第十三章 附则

第五十三条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第 40 号——合营安排

第一章　总　则

第一条　为了规范合营安排的认定、分类以及各参与方在合营安排中权益等的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列特征：

（一）各参与方均受到该安排的约束；

（二）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

第三条　合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既包括对合营安排享有共同控制的参与方（即合营方），也包括对合营安排不享有共同控制的参与方。

第四条　合营方在合营安排中权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

第二章　合营安排的认定和分类

第五条　共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

本准则所称相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第六条　如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。

在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

第七条　如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。

第八条　仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

第九条　合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。

合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

第十条　合营方应当根据其在合营安排中享有的权利和

承担的义务确定合营安排的分类。对权利和义务进行评价时应当考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款等因素。

第十一条 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。

第十二条 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应当划分为共同经营：

（一）合营安排的法律形式表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

（二）合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

（三）其他相关事实和情况表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保即将其视为合营方承担该安排相关负债。合营方承担向合营安排支付认缴出资义务的，不视为合营方承担该安排相关负债。

第十三条 相关事实和情况变化导致合营方在合营安排中享有的权利和承担的义务发生变化的，合营方应当对合营安排的分类进行重新评估。

第十四条 对于为完成不同活动而设立多项合营安排的一个框架性协议，企业应当分别确定各项合营安排的分类。

第三章 共同经营参与方的会计处理

第十五条 合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理:

（一）确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产;

（二）确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债;

（三）确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入;

（四）按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入;

（五）确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

第十六条 合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在该资产等由共同经营出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

第十七条 合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业

务的除外），在将该资产等出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。购入的资产发生符合《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

第十八条 对共同经营不享有共同控制的参与方，如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，应当按照本准则第十五条至第十七条的规定进行会计处理；否则，应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。

第四章 合营企业参与方的会计处理

第十九条 合营方应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定对合营企业的投资进行会计处理。

第二十条 对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行会计处理：

（一）对该合营企业具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

（二）对该合营企业不具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。

第五章 衔接规定

第二十一条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的

规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。

第二十二条 合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资，以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益;同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息，确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产（包括商誉）和负债，所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定进行会计处理。

确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的，应当按照下列规定处理:

（一）前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益;

（二）前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

第六章 附 则

第二十三条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

企业会计准则第41号
——在其他主体中权益的披露

第一章　总　则

第一条　为了规范在其他主体中权益的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　企业披露的在其他主体中权益的信息，应当有助于财务报表使用者评估企业在其他主体中权益的性质和相关风险，以及该权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响。

第三条　本准则所指的在其他主体中的权益，是指通过合同或其他形式能够使企业参与其他主体的相关活动并因此享有可变回报的权益。参与方式包括持有其他主体的股权、债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。企业通过这些参与方式实现对其他主体的控制、共同控制或重大影响。

其他主体包括企业的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权

利作为决定因素而设计的主体。

第四条 本准则适用于企业在子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。

企业同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的，应当在合并财务报表附注中披露本准则要求的信息，不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。

第五条 下列各项的披露适用其他相关会计准则：

（一）离职后福利计划或其他长期职工福利计划，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

（二）企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。但是，企业对该合营安排具有重大影响或该合营安排是结构化主体的，适用本准则。

（三）企业持有的由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的在其他主体中的权益，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。但是，企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，以及根据其他相关会计准则以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益，适用本准则。

第二章 重大判断和假设的披露

第六条 企业应当披露对其他主体实施控制、共同控制或重

大影响的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况，包括但不限于下列各项：

（一）企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设。

（二）企业持有其他主体20%以下的表决权但对该主体具有重大影响的判断和假设，或者持有其他主体20%或以上的表决权但对该主体不具有重大影响的判断和假设。

（三）企业通过单独主体达成合营安排的，确定该合营安排是共同经营还是合营企业的判断和假设。

（四）确定企业是代理人还是委托人的判断和假设。

第七条 企业应当披露按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》被确定为投资性主体的重大判断和假设，以及虽然不符合《企业会计准则第33号——合并财务报表》有关投资性主体的一项或多项特征但仍被确定为投资性主体的原因。

企业（母公司）由非投资性主体转变为投资性主体的，应当披露该变化及其原因，并披露该变化对财务报表的影响，包括对变化当日不再纳入合并财务报表范围子公司的投资的公允价值、按照公允价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目。

企业（母公司）由投资性主体转变为非投资性主体的，应当披露该变化及其原因。

第三章　在子公司中权益的披露

第八条　企业应当在合并财务报表附注中披露企业集团的构成，包括子公司的名称、主要经营地及注册地、业务性质、企业的持股比例（或类似权益比例，下同）等。

子公司少数股东持有的权益对企业集团重要的，企业还应当在合并财务报表附注中披露下列信息:

（一）子公司少数股东的持股比例。子公司少数股东的持股比例不同于其持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

（二）当期归属于子公司少数股东的损益以及向少数股东支付的股利。

（三）子公司在当期期末累计的少数股东权益余额。

（四）子公司的主要财务信息。

第九条　使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，企业应当在合并财务报表附注中披露下列信息:

（一）该限制的内容，包括对母公司或其子公司与企业集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对企业集团内主体之间发放股利或进行利润分配、发放或收回贷款或垫款等的限制。

（二）子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对企业使用企业集团资产或清偿企业集团负债的能力存在重大

限制的，该限制的性质和程度。

（三）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

第十条 企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，应当在合并财务报表附注中披露下列信息:

（一）合同约定企业或其子公司向该结构化主体提供财务支持的，应当披露提供财务支持的合同条款，包括可能导致企业承担损失的事项或情况。

（二）在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向该结构化主体提供了财务支持或其他支持，应当披露所提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。其中，企业或其子公司当期对以前未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供了财务支持或其他支持并且该支持导致企业控制了该结构化主体的，还应当披露决定提供支持的相关因素。

（三）企业存在向该结构化主体提供财务支持或其他支持的意图的，应当披露该意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。

第十一条 企业在其子公司所有者权益份额发生变化且该变化未导致企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响。

企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》计算的下列信

息：

（一）由于丧失控制权而产生的利得或损失以及相应的列报项目。

（二）剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。

第十二条 企业是投资性主体且存在未纳入合并财务报表范围的子公司、并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当在财务报表附注中对该情况予以说明。同时，对于未纳入合并财务报表范围的子公司，企业应当披露下列信息：

（一）子公司的名称、主要经营地及注册地。

（二）企业对子公司的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

企业的子公司也是投资性主体且该子公司存在未纳入合并财务报表范围的下属子公司的，企业应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。

第十三条 企业是投资性主体的，对其在未纳入合并财务报表范围的子公司中的权益，应当披露与该权益相关的风险信息：

（一）该未纳入合并财务报表范围的子公司以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

（二）企业存在向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的承诺或意图的，企业应当披露该承诺或意图，包括帮助该子公司获得财务支持的承诺或意图。

在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的，企业应当披露提供支持的类型、金额及原因。

（三）合同约定企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司向未纳入合并财务报表范围、但受企业控制的结构化主体提供财务支持的，企业应当披露相关合同条款，以及可能导致企业承担损失的事项或情况。

在没有合同约定的情况下，企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受企业控制且未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持，并且所提供的支持导致企业控制该结构化主体的，企业应当披露决定提供上述支持的相关因素。

第四章　在合营安排或联营企业中权益的披露

第十四条　存在重要的合营安排或联营企业的，企业应当披露下列信息：

（一）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地。

（二）企业与合营安排或联营企业的关系的性质，包括合营

安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对企业活动是否具有战略性等。

（三）企业的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

第十五条 对于重要的合营企业或联营企业，企业除了应当按照本准则第十四条披露相关信息外，还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法，从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。

企业对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理的，上述主要财务信息应当是按照权益法对合营企业或联营企业相关财务信息调整后的金额；同时，企业应当披露将上述主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程。

企业对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理但该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

第十六条 企业在单个合营企业或联营企业中的权益不重要的，应当分别就合营企业和联营企业两类披露下列信息：

（一）按照权益法进行会计处理的对合营企业或联营企业投资的账面价值合计数。

（二）对合营企业或联营企业的净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益等项目，企业按照其持股比例计算的金

额的合计数。

第十七条 合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

第十八条 企业对合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理，被投资方发生超额亏损且投资方不再确认其应分担合营企业或联营企业损失份额的，应当披露未确认的合营企业或联营企业损失份额，包括当期份额和累积份额。

第十九条 企业应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺，以及与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债。

第二十条 企业是投资性主体的，不需要披露本准则第十五条和第十六条规定的信息。

第五章 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

第二十一条 对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露下列信息:

（一）未纳入合并财务报表范围的结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式。

（二）在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范

围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值及其在资产负债表中的列报项目。

（三）在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的最大损失敞口及其确定方法。企业不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及其原因。

（四）在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较。

企业发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，但资产负债表日在该结构化主体中没有权益的，企业不需要披露上述（二）至（四）项要求的信息，但应当披露企业作为该结构化主体发起人的认定依据，并分类披露企业当期从该结构化主体获得的收益、收益类型，以及转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

第二十二条 企业应当披露其向未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持的意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。在没有合同约定的情况下，企业当期向结构化主体（包括企业前期或当期持有权益的结构化主体）提供财务支持或其他支持的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。

第二十三条 企业是投资性主体的，对受其控制但未纳入合并财务报表范围的结构化主体，应当按照本准则第十二条和第十

三条的规定进行披露，不需要按照本章规定进行披露。

第六章　衔接规定

第二十四条　企业比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，应当按照本准则的规定进行调整，但有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求除外。

第七章　附　则

第二十五条　本准则自2014年7月1日起施行。

企业会计准则第 42 号——
持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

第一章　总则

第一条　为了规范企业持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条　本准则的分类和列报规定适用于所有非流动资产和处置组。

处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。

第三条　本准则的计量规定适用于所有非流动资产，但下列各项的计量适用其他相关会计准则：

（一）采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》；

（二）采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》；

（三）职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号——

职工薪酬》；

（四）递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；

（五）由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；

（六）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则。

处置组包含适用本准则计量规定的非流动资产的，本准则的计量规定适用于整个处置组。处置组中负债的计量适用相关会计准则。

第四条 终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

（一）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（二）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

（三）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

第二章 持有待售的非流动资产或处置组的分类

第五条 企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其

账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

第六条 非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

（一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；

（二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

第七条 企业专为转售而取得的非流动资产或处置组，在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为 3 个月）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

第八条 因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组的，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

（一）买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期

的条件起一年内顺利化解延期因素；

（二）因发生罕见情况，导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

第九条 持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别。

部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件的，企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

第十条 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权的，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将对子公司投资整体划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

第十一条 企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

第三章 持有待售的非流动资产或处置组的计量

第十二条 企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组

中各项资产和负债的账面价值。

第十三条 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

第十四条 对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

第十五条 企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本准则计量规定的资产和负债的账面价值，然后按照本准则第十三条的规定进行会计处理。

第十六条 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

第十七条 后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢

复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十八条 后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。已抵减的商誉账面价值，以及适用本准则计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十九条 持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

第二十条 持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

第二十一条 非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别的划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（一）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

（二）可收回金额。

第二十二条 企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

第四章 列报

第二十三条 企业应当在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示持有待售的处置组中的负债。持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产与持有待售的处置组中的负债不应当相互抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示。

第二十四条 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

第二十五条 企业应当在附注中披露下列信息：

（一）持有待售的非流动资产或处置组的出售费用和主要类别，以及每个类别的账面价值和公允价值；

（二）持有待售的非流动资产或处置组的出售原因、方式和时间安排；

（三）列报持有待售的非流动资产或处置组的分部；

（四）持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产确认的减值损失及其转回金额；

（五）与持有待售的非流动资产或处置组有关的其他综合收益累计金额；

（六）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；

（七）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；

（八）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；

（九）终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额；

（十）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并按照本条（一）至（三）的规定进行披露。

企业专为转售而取得的持有待售的子公司，应当按照本条（二）至（五）和（十）的规定进行披露。

第二十六条 对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组，不应当调整可比会计期间资产负债表。

第二十七条 对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，并按照本准则第二十五条（六）、

（七）、（九）、（十）的规定披露可比会计期间的信息。

第二十八条 拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的，应当自停止使用日起作为终止经营列报。

第二十九条 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，并按照本准则第二十五条（六）至（十）的规定进行披露。

第三十条 企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：

（一）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；

（二）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；

（三）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

第三十一条 非流动资产或处置组不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除的，企业应当在当期利润表中将非流动资产或处置组的账面价值调整金额作为持续经营损益列报。企业的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资不再继续划分为持有待售类别或从持有待售的处置组中移除的，企业应当在当期财务

报表中相应调整各个划分为持有待售类别后可比会计期间的比较数据。企业应当在附注中披露下列信息：

（一）企业改变非流动资产或处置组出售计划的原因；

（二）可比会计期间财务报表中受影响的项目名称和影响金额。

第三十二条 终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

第五章 附则

第三十三条 本准则自 2017 年 5 月 28 日起施行。

对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

小企业会计准则

第一章 总 则

第一条 为了规范小企业会计确认、计量和报告行为，促进小企业可持续发展，发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用，根据《中华人民共和国会计法》及其他有关法律和法规，制定本准则。

第二条 本准则适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业标准的企业。

下列三类小企业除外:

（一）股票或债券在市场上公开交易的小企业。

（二）金融机构或其他具有金融性质的小企业。

（三）企业集团内的母公司和子公司。

前款所称企业集团、母公司和子公司的定义与《企业会计准则》的规定相同。

第三条 符合本准则第二条规定的小企业，可以执行本准则，也可以执行《企业会计准则》。

（一）执行本准则的小企业，发生的交易或者事项本准则未作规范的，可以参照《企业会计准则》中的相关规定进行处理。

（二）执行《企业会计准则》的小企业，不得在执行《企业会计准则》的同时，选择执行本准则的相关规定。

（三）执行本准则的小企业公开发行股票或债券的，应当转为执行《企业会计准则》；因经营规模或企业性质变化导致不符合本准则

第二条规定而成为大中型企业或金融企业的，应当从次年1月1日起转为执行《企业会计准则》。

（四）已执行《企业会计准则》的上市公司、大中型企业和小企业，不得转为执行本准则。

第四条 执行本准则的小企业转为执行《企业会计准则》时，应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》等相关规定进行会计处理。

第二章 资 产

第五条 资产，是指小企业过去的交易或者事项形成的、由小企业拥有或者控制的、预期会给小企业带来经济利益的资源。

小企业的资产按照流动性，可分为流动资产和非流动资产。

第六条 小企业的资产应当按照成本计量，不计提资产减值准备。

第一节 流动资产

第七条 小企业的流动资产，是指预计在1年内（含1年，下同）或超过1年的一个正常营业周期内变现、出售或耗用的资产。

小企业的流动资产包括：货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

第八条 短期投资，是指小企业购入的能随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年，下同）的投资，如小企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。

短期投资应当按照以下规定进行会计处理：

（一）以支付现金取得的短期投资，应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收股利或应收利息，不计入短期投资的成本。

（二）在短期投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利或在债务人应付利息日按照分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入，应当计入投资收益。

（三）出售短期投资，出售价款扣除其账面余额、相关税费后的净额，应当计入投资收益。

第九条 应收及预付款项，是指小企业在日常生产经营活动中发生的各项债权。包括：应收票据、应收账款、应收股利、应收利息、其他应收款等应收款项和预付账款。

应收及预付款项应当按照发生额入账。

第十条 小企业应收及预付款项符合下列条件之一的，减除可收回的金额后确认的无法收回的应收及预付款项，作为坏账损失：

（一）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的。

（二）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的。

（三）债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。

（四）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的。

（五）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的。

（六）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

应收及预付款项的坏账损失应当于实际发生时计入营业外支出，同时冲减应收及预付款项。

第十一条 存货，是指小企业在日常生产经营过程中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、将在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等，以及小企业（农、林、牧、渔业）为出售而持有的、或在将来收获为农产品的消耗性生物资产。

小企业的存货包括：原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料、委托加工物资、消耗性生物资产等。

（一）原材料，是指小企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

（二）在产品，是指小企业正在制造尚未完工的产品。包括：正在各个生产工序加工的产品，以及已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

（三）半成品，是指小企业经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

（四）产成品，是指小企业已经完成全部生产过程并已验收入库，

符合标准规格和技术条件，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。

（五）商品，是指小企业（批发业、零售业）外购或委托加工完成并已验收入库用于销售的各种商品。

（六）周转材料，是指小企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态且不确认为固定资产的材料。包括：包装物、低值易耗品、小企业（建筑业）的钢模板、木模板、脚手架等。

（七）委托加工物资，是指小企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。

（八）消耗性生物资产，是指小企业（农、林、牧、渔业）生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。

第十二条 小企业取得的存货，应当按照成本进行计量。

（一）外购存货的成本包括：购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及在外购存货过程发生的其他直接费用，但不含按照税法规定可以抵扣的增值税进项税额。

（二）通过进一步加工取得存货的成本包括：直接材料、直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

经过 1 年期以上的制造才能达到预定可销售状态的存货发生的借款费用，也计入存货的成本。

前款所称借款费用，是指小企业因借款而发生的利息及其他相关成本。包括：借款利息、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

（三）投资者投入存货的成本，应当按照评估价值确定。

（四）提供劳务的成本包括：与劳务提供直接相关的人工费、材料费和应分摊的间接费用。

（五）自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

1. 自行栽培的大田作物和蔬菜的成本包括：在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用。

2. 自行营造的林木类消耗性生物资产的成本包括：郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用。

3. 自行繁殖的育肥畜的成本包括：出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用。

4. 水产养殖的动物和植物的成本包括：在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用。

（六）盘盈存货的成本，应当按照同类或类似存货的市场价格或评估价值确定。

第十三条 小企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经选用，不得随意变更。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，采用个别计价法确定发出存货的成本。

对于周转材料，采用一次转销法进行会计处理，在领用时按其成本计入生产成本或当期损益；金额较大的周转材料，也可以采用分次摊销法进行会计处理。出租或出借周转材料，不需要结转其成本，但应当进行备查登记。

对于已售存货，应当将其成本结转为营业成本。

第十四条 小企业应当根据生产特点和成本管理的要求，选择适合于本企业的成本核算对象、成本项目和成本计算方法。

小企业发生的各项生产费用，应当按照成本核算对象和成本项目分别归集。

（一）属于材料费、人工费等直接费用，直接计入基本生产成本和辅助生产成本。

（二）属于辅助生产车间为生产产品提供的动力等直接费用，可以先作为辅助生产成本进行归集，然后按照合理的方法分配计入基本生产成本；也可以直接计入所生产产品发生的生产成本。

（三）其他间接费用应当作为制造费用进行归集，月度终了，再按一定的分配标准，分配计入有关产品的成本。

第十五条 存货发生毁损，处置收入、可收回的责任人赔偿和保险赔款，扣除其成本、相关税费后的净额，应当计入营业外支出或营业外收入。

盘盈存货实现的收益应当计入营业外收入。

盘亏存货发生的损失应当计入营业外支出。

第二节 长期投资

第十六条 小企业的非流动资产，是指流动资产以外的资产。

小企业的非流动资产包括：长期债券投资、长期股权投资、固定资产、生产性生物资产、无形资产、长期待摊费用等。

第十七条 长期债券投资，是指小企业准备长期（在 1 年以上，下同）持有的债券投资。

第十八条 长期债券投资应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入长期债券投资的成本。

第十九条 长期债券投资在持有期间发生的应收利息应当确认为投资收益。

（一）分期付息、一次还本的长期债券投资，在债务人应付利息日按照票面利率计算的应收未收利息收入应当确认为应收利息，不增加长期债券投资的账面余额。

（二）一次还本付息的长期债券投资，在债务人应付利息日按照票面利率计算的应收未收利息收入应当增加长期债券投资的账面余额。

（三）债券的折价或者溢价在债券存续期间内于确认相关债券利息收入时采用直线法进行摊销。

第二十条 长期债券投资到期，小企业收回长期债券投资，应当冲减其账面余额。

处置长期债券投资，处置价款扣除其账面余额、相关税费后的净额，应当计入投资收益。

第二十一条 小企业长期债券投资符合本准则第十条所列条件之一的，减除可收回的金额后确认的无法收回的长期债券投资，作为长期债券投资损失。

长期债券投资损失应当于实际发生时计入营业外支出，同时冲减长期债券投资账面余额。

第二十二条 长期股权投资，是指小企业准备长期持有的权益性投资。

第二十三条 长期股权投资应当按照成本进行计量。

（一）以支付现金取得的长期股权投资，应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资的成本。

（二）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，应当按照换出非货币性资产的评估价值和相关税费作为成本进行计量。

第二十四条 长期股权投资应当采用成本法进行会计处理。

在长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当按照应分得的金额确认为投资收益。

第二十五条 处置长期股权投资，处置价款扣除其成本、相关税费后的净额，应当计入投资收益。

第二十六条 小企业长期股权投资符合下列条件之一的，减除可

收回的金额后确认的无法收回的长期股权投资，作为长期股权投资损失：

（一）被投资单位依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的。

（二）被投资单位财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改组计划的。

（三）对被投资单位不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的。

（四）被投资单位财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过3年以上的。

（五）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

长期股权投资损失应当于实际发生时计入营业外支出，同时冲减长期股权投资账面余额。

第三节 固定资产和生产性生物资产

第二十七条 固定资产，是指小企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用寿命超过1年的有形资产。

小企业的固定资产包括：房屋、建筑物、机器、机械、运输工具、设备、器具、工具等。

第二十八条 固定资产应当按照成本进行计量。

（一）外购固定资产的成本包括：购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费、安装费等，但不含按照税法规定可以抵扣的增值税进项税额。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产或类似资产的市场价格或评估价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

（二）自行建造固定资产的成本，由建造该项资产在竣工决算前发生的支出（含相关的借款费用）构成。

小企业在建工程在试运转过程中形成的产品、副产品或试车收入冲减在建工程成本。

（三）投资者投入固定资产的成本，应当按照评估价值和相关税费确定。

（四）融资租入的固定资产的成本，应当按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等确定。

（五）盘盈固定资产的成本，应当按照同类或者类似固定资产的市场价格或评估价值，扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额确定。

第二十九条 小企业应当对所有固定资产计提折旧，但已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地不得计提折旧。

固定资产的折旧费应当根据固定资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

前款所称折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价（成本）扣除其预计净残值后的金额。预计净残值，是指固定资产预计使用寿命已满，小企业从该项固定资产处置中获得的扣除

预计处置费用后的净额。已提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

第三十条 小企业应当按照年限平均法（即直线法，下同）计提折旧。小企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以采用双倍余额递减法和年数总和法。

小企业应当根据固定资产的性质和使用情况，并考虑税法的规定，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的折旧方法、使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

第三十一条 小企业应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

第三十二条 固定资产的日常修理费，应当在发生时根据固定资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

第三十三条 固定资产的改建支出，应当计入固定资产的成本，但已提足折旧的固定资产和经营租入的固定资产发生的改建支出应当计入长期待摊费用。

前款所称固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

第三十四条 处置固定资产，处置收入扣除其账面价值、相关税费和清理费用后的净额，应当计入营业外收入或营业外支出。

前款所称固定资产的账面价值，是指固定资产原价（成本）扣减

累计折旧后的金额。

盘亏固定资产发生的损失应当计入营业外支出。

第三十五条 生产性生物资产，是指小企业（农、林、牧、渔业）为生产农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。包括：经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

第三十六条 生产性生物资产应当按照成本进行计量。

（一）外购的生产性生物资产的成本，应当按照购买价款和相关税费确定。

（二）自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

1. 自行营造的林木类生产性生物资产的成本包括：达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

2. 自行繁殖的产畜和役畜的成本包括：达到预定生产经营目的前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

前款所称达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

第三十七条 生产性生物资产应当按照年限平均法计提折旧。

小企业（农、林、牧、渔业）应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，并考虑税法的规定，合理确定生产性生物资产的使用寿命和预计净残值。

生产性生物资产的折旧方法、使用寿命、预计净残值一经确定，

不得随意变更。

小企业（农、林、牧、渔业）应当自生产性生物资产投入使用月份的下月起按月计提折旧；停止使用的生产性生物资产，应当自停止使用月份的下月起停止计提折旧。

第四节 无形资产

第三十八条 无形资产，是指小企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的、没有实物形态的可辨认非货币性资产。

小企业的无形资产包括：土地使用权、专利权、商标权、著作权、非专利技术等。

自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间按照合理的方法进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。

第三十九条 无形资产应当按照成本进行计量。

（一）外购无形资产的成本包括：购买价款、相关税费和相关的其他支出（含相关的借款费用）。

（二）投资者投入的无形资产的成本，应当按照评估价值和相关税费确定。

（三）自行开发的无形资产的成本，由符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出（含相关的借款费用）构成。

第四十条 小企业自行开发无形资产发生的支出，同时满足下列

条件的，才能确认为无形资产：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

（三）能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

（四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

第四十一条 无形资产应当在其使用寿命内采用年限平均法进行摊销，根据其受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

无形资产的摊销期自其可供使用时开始至停止使用或出售时止。有关法律规定或合同约定了使用年限的，可以按照规定或约定的使用年限分期摊销。

小企业不能可靠估计无形资产使用寿命的，摊销期不得低于 10 年。

第四十二条 处置无形资产，处置收入扣除其账面价值、相关税费等后的净额，应当计入营业外收入或营业外支出。

前款所称无形资产的账面价值，是指无形资产的成本扣减累计摊销后的金额。

第五节 长期待摊费用

第四十三条 小企业的长期待摊费用包括：已提足折旧的固定资

产的改建支出、经营租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出和其他长期待摊费用等。

前款所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出:

（一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上;

（二）修理后固定资产的使用寿命延长 2 年以上。

第四十四条 长期待摊费用应当在其摊销期限内采用年限平均法进行摊销，根据其受益对象计入相关资产的成本或者管理费用，并冲减长期待摊费用。

（一）已提足折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销。

（二）经营租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。

（三）固定资产的大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

（四）其他长期待摊费用，自支出发生月份的下月起分期摊销，摊销期不得低于 3 年。

第三章 负 债

第四十五条 负债，是指小企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出小企业的现时义务。

小企业的负债按照其流动性，可分为流动负债和非流动负债。

第一节 流动负债

第四十六条 小企业的流动负债，是指预计在 1 年内或者超过 1 年的一个正常营业周期内清偿的债务。

小企业的流动负债包括：短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应交税费、应付利息等。

第四十七条 各项流动负债应当按照其实际发生额入账。

小企业确实无法偿付的应付款项，应当计入营业外收入。

第四十八条 短期借款应当按照借款本金和借款合同利率在应付利息日计提利息费用，计入财务费用。

第四十九条 应付职工薪酬，是指小企业为获得职工提供的服务而应付给职工的各种形式的报酬以及其他相关支出。

小企业的职工薪酬包括：

（一）职工工资、奖金、津贴和补贴。

（二）职工福利费。

（三）医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费。

（四）住房公积金。

（五）工会经费和职工教育经费。

（六）非货币性福利。

（七）因解除与职工的劳动关系给予的补偿。

（八）其他与获得职工提供的服务相关的支出等。

第五十条 小企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将应付

的职工薪酬确认为负债，并根据职工提供服务的受益对象，分别下列情况进行会计处理:

（一）应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本。

（二）应由在建工程、无形资产开发项目负担的职工薪酬，计入固定资产成本或无形资产成本。

（三）其他职工薪酬（含因解除与职工的劳动关系给予的补偿），计入当期损益。

第二节 非流动负债

第五十一条 小企业的非流动负债，是指流动负债以外的负债。

小企业的非流动负债包括：长期借款、长期应付款等。

第五十二条 非流动负债应当按照其实际发生额入账。

长期借款应当按照借款本金和借款合同利率在应付利息日计提利息费用，计入相关资产成本或财务费用。

第四章 所有者权益

第五十三条 所有者权益，是指小企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

小企业的所有者权益包括：实收资本（或股本，下同）、资本公积、盈余公积和未分配利润。

第五十四条 实收资本，是指投资者按照合同协议约定或相关规定投入到小企业、构成小企业注册资本的部分。

（一）小企业收到投资者以现金或非货币性资产投入的资本，应当按照其在本企业注册资本中所占的份额计入实收资本，超出的部分，应当计入资本公积。

（二）投资者根据有关规定对小企业进行增资或减资，小企业应当增加或减少实收资本。

第五十五条 资本公积，是指小企业收到的投资者出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分。

小企业用资本公积转增资本，应当冲减资本公积。小企业的资本公积不得用于弥补亏损。

第五十六条 盈余公积，是指小企业按照法律规定在税后利润中提取的法定公积金和任意公积金。

小企业用盈余公积弥补亏损或者转增资本，应当冲减盈余公积。小企业的盈余公积还可以用于扩大生产经营。

第五十七条 未分配利润，是指小企业实现的净利润，经过弥补亏损、提取法定公积金和任意公积金、向投资者分配利润后，留存在本企业的、历年结存的利润。

第五章 收 入

第五十八条 收入，是指小企业在日常生产经营活动中形成的、会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。包括：销售商品收入和提供劳务收入。

第五十九条 销售商品收入，是指小企业销售商品（或产成品、

材料，下同）取得的收入。

通常，小企业应当在发出商品且收到货款或取得收款权利时，确认销售商品收入。

（一）销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。

（二）销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

（三）销售商品采用分期收款方式的，在合同约定的收款日期确认收入。

（四）销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。安装程序比较简单的，可在发出商品时确认收入。

（五）销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

（六）销售商品以旧换新的，销售的商品作为商品销售处理，回收的商品作为购进商品处理。

（七）采取产品分成方式取得的收入，在分得产品之日按照产品的市场价格或评估价值确定销售商品收入金额。

第六十条 小企业应当按照从购买方已收或应收的合同或协议价款，确定销售商品收入金额。

销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣应当在实际发生时，计入当期损益。

销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定

销售商品收入金额。

前款所称现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。商业折扣，是指小企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。

第六十一条 小企业已经确认销售商品收入的售出商品发生的销售退回（不论属于本年度还是属于以前年度的销售），应当在发生时冲减当期销售商品收入。

小企业已经确认销售商品收入的售出商品发生的销售折让，应当在发生时冲减当期销售商品收入。

前款所称销售退回，是指小企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因发生的退货。销售折让，是指小企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。

第六十二条 小企业提供劳务的收入，是指小企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

第六十三条 同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在提供劳务交易完成且收到款项或取得收款权利时，确认提供劳务收入。提供劳务收入的金额为从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款。

劳务的开始和完成分属不同会计年度的，应当按照完工进度确认提供劳务收入。年度资产负债表日，按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认本年

度的提供劳务收入；同时，按照估计的提供劳务成本总额乘以完工进度扣除以前会计年度累计已确认营业成本后的金额，结转本年度营业成本。

第六十四条 小企业与其他企业签订的合同或协议包含销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。

销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，应当作为销售商品处理。

第六章 费 用

第六十五条 费用，是指小企业在日常生产经营活动中发生的、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

小企业的费用包括：营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用等。

（一）营业成本，是指小企业所销售商品的成本和所提供劳务的成本。

（二）营业税金及附加，是指小企业开展日常生产经营活动应负担的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

（三）销售费用，是指小企业在销售商品或提供劳务过程中发生的各种费用。包括：销售人员的职工薪酬、商品维修费、运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费、业务宣传费、展览费等费用。

小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括：运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等）也构成销售费用。

（四）管理费用，是指小企业为组织和管理生产经营发生的其他费用。包括：小企业在筹建期间内发生的开办费、行政管理部门发生的费用（包括：固定资产折旧费、修理费、办公费、水电费、差旅费、管理人员的职工薪酬等）、业务招待费、研究费用、技术转让费、相关长期待摊费用摊销、财产保险费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费等费用。

（五）财务费用，是指小企业为筹集生产经营所需资金发生的筹资费用。包括：利息费用（减利息收入）、汇兑损失、银行相关手续费、小企业给予的现金折扣（减享受的现金折扣）等费用。

第六十六条 通常，小企业的费用应当在发生时按照其发生额计入当期损益。

小企业销售商品收入和提供劳务收入已予确认的，应当将已销售商品和已提供劳务的成本作为营业成本结转至当期损益。

第七章 利润及利润分配

第六十七条 利润，是指小企业在一定会计期间的经营成果。包

括：营业利润、利润总额和净利润。

（一）营业利润，是指营业收入减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用，加上投资收益（或减去投资损失）后的金额。

前款所称营业收入，是指小企业销售商品和提供劳务实现的收入总额。投资收益，由小企业股权投资取得的现金股利（或利润）、债券投资取得的利息收入和处置股权投资和债券投资取得的处置价款扣除成本或账面余额、相关税费后的净额三部分构成。

（二）利润总额，是指营业利润加上营业外收入，减去营业外支出后的金额。

（三）净利润，是指利润总额减去所得税费用后的净额。

第六十八条 营业外收入，是指小企业非日常生产经营活动形成的、应当计入当期损益、会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的净流入。

小企业的营业外收入包括：非流动资产处置净收益、政府补助、捐赠收益、盘盈收益、汇兑收益、出租包装物和商品的租金收入、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、违约金收益等。

通常，小企业的营业外收入应当在实现时按照其实现金额计入当期损益。

第六十九条 政府补助，是指小企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不含政府作为小企业所有者投入的资本。

（一）小企业收到与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产的使用寿命内平均分配，计入营业外收入。

收到的其他政府补助，用于补偿本企业以后期间的相关费用或亏损的，确认为递延收益，并在确认相关费用或发生亏损的期间，计入营业外收入；用于补偿本企业已发生的相关费用或亏损的，直接计入营业外收入。

（二）政府补助为货币性资产的，应当按照收到的金额计量。

政府补助为非货币性资产的，政府提供了有关凭据的，应当按照凭据上标明的金额计量；政府没有提供有关凭据的，应当按照同类或类似资产的市场价格或评估价值计量。

（三）小企业按照规定实行企业所得税、增值税、消费税、营业税等先征后返的，应当在实际收到返还的企业所得税、增值税（不含出口退税）、消费税、营业税时，计入营业外收入。

第七十条 营业外支出，是指小企业非日常生产经营活动发生的、应当计入当期损益、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的净流出。

小企业的营业外支出包括：存货的盘亏、毁损、报废损失，非流动资产处置净损失，坏账损失，无法收回的长期债券投资损失，无法收回的长期股权投资损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，税收滞纳金，罚金，罚款，被没收财物的损失，捐赠支出，赞助支出等。

通常，小企业的营业外支出应当在发生时按照其发生额计入当期损益。

第七十一条 小企业应当按照企业所得税法规定计算的当期应纳税额，确认所得税费用。

小企业应当在利润总额的基础上，按照企业所得税法规定进行纳税调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率为基础计算确定当期应纳税额。

第七十二条 小企业以当年净利润弥补以前年度亏损等剩余的税后利润，可用于向投资者进行分配。

小企业（公司制）在分配当年税后利润时，应当按照公司法的规定提取法定公积金和任意公积金。

第八章 外币业务

第七十三条 小企业的外币业务由外币交易和外币财务报表折算构成。

第七十四条 外币交易，是指小企业以外币计价或者结算的交易。

小企业的外币交易包括：买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。

前款所称外币，是指小企业记账本位币以外的货币。记账本位币，是指小企业经营所处的主要经济环境中的货币。

第七十五条 小企业应当选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的小企业，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但编报的财务报表应当折算为人民币财务报表。

小企业记账本位币一经确定，不得随意变更，但小企业经营所处的主要经济环境发生重大变化除外。

小企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

前款所称即期汇率，是指中国人民银行公布的当日人民币外汇牌价的中间价。

第七十六条 小企业对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

外币交易在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用交易当期平均汇率折算。

小企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和交易当期平均汇率折算。

第七十七条 小企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行会计处理:

（一）外币货币性项目，采用资产负债表日的即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

（二）以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

前款所称货币性项目，是指小企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资

产和货币性负债。货币性资产包括：库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款等；货币性负债包括：短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、长期应付款等。非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。包括：存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等。

第七十八条 小企业对外币财务报表进行折算时，应当采用资产负债表日的即期汇率对外币资产负债表、利润表和现金流量表的所有项目进行折算。

第九章 财务报表

第七十九条 财务报表，是指对小企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。小企业的财务报表至少应当包括下列组成部分：

（一）资产负债表；

（二）利润表；

（三）现金流量表；

（四）附注。

第八十条 资产负债表，是指反映小企业在某一特定日期的财务状况的报表。

（一）资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

1. 货币资金；

2. 应收及预付款项；

3. 存货;

4. 长期债券投资;

5. 长期股权投资;

6. 固定资产;

7. 生产性生物资产;

8. 无形资产;

9. 长期待摊费用。

(二)资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

1. 短期借款;

2. 应付及预收款项;

3. 应付职工薪酬;

4. 应交税费;

5. 应付利息;

6. 长期借款;

7. 长期应付款。

(三)资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

1. 实收资本;

2. 资本公积;

3. 盈余公积;

4. 未分配利润。

（四）资产负债表中的资产类应当包括流动资产和非流动资产的合计项目；负债类应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目；所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。

资产负债表应当列示资产总计项目，负债和所有者权益总计项目。

第八十一条 利润表，是指反映小企业在一定会计期间的经营成果的报表。

费用应当按照功能分类，分为营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用等。

利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）营业收入；

（二）营业成本；

（三）营业税金及附加；

（四）销售费用；

（五）管理费用；

（六）财务费用；

（七）所得税费用；

（八）净利润。

第八十二条 现金流量表，是指反映小企业在一定会计期间现金流入和流出情况的报表。

现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。

前款所称现金，是指小企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款和其他货币资金。

第八十三条 经营活动，是指小企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

小企业经营活动产生的现金流量应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）销售产成品、商品、提供劳务收到的现金；

（二）购买原材料、商品、接受劳务支付的现金；

（三）支付的职工薪酬；

（四）支付的税费。

第八十四条 投资活动，是指小企业固定资产、无形资产、其他非流动资产的购建和短期投资、长期债券投资、长期股权投资及其处置活动。

小企业投资活动产生的现金流量应当单独列示反映下列信息的项目：

（一）收回短期投资、长期债券投资和长期股权投资收到的现金；

（二）取得投资收益收到的现金；

（三）处置固定资产、无形资产和其他非流动资产收回的现金净额；

（四）短期投资、长期债券投资和长期股权投资支付的现金；

（五）购建固定资产、无形资产和其他非流动资产支付的现金。

第八十五条 筹资活动，是指导致小企业资本及债务规模和构成

发生变化的活动。

小企业筹资活动产生的现金流量应当单独列示反映下列信息的项目:

(一)取得借款收到的现金;

(二)吸收投资者投资收到的现金;

(三)偿还借款本金支付的现金;

(四)偿还借款利息支付的现金;

(五)分配利润支付的现金。

第八十六条 附注,是指对在资产负债表、利润表和现金流量表等报表中列示项目的文字描述或明细资料,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

附注应当按照下列顺序披露:

(一)遵循小企业会计准则的声明。

(二)短期投资、应收账款、存货、固定资产项目的说明。

(三)应付职工薪酬、应交税费项目的说明。

(四)利润分配的说明。

(五)用于对外担保的资产名称、账面余额及形成的原因;未决诉讼、未决仲裁以及对外提供担保所涉及的金额。

(六)发生严重亏损的,应当披露持续经营的计划、未来经营的方案。

(七)对已在资产负债表和利润表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

（八）其他需要在附注中说明的事项。

第八十七条 小企业应当根据实际发生的交易和事项，按照本准则的规定进行确认和计量，在此基础上按月或者按季编制财务报表。

第八十八条 小企业对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正应当采用未来适用法进行会计处理。

前款所称会计政策，是指小企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。前期差错包括：计算错误、应用会计政策错误、应用会计估计错误等。未来适用法，是指将变更后的会计政策和会计估计应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计差错发生或发现的当期更正差错的方法。

第十章 附 则

第八十九条 符合《中小企业划型标准规定》所规定的微型企业标准的企业参照执行本准则。

第九十条 本准则自 2013 年 1 月 1 日起施行。财政部 2004 年发布的《小企业会计制度》（财会[2004]2 号）同时废止。

附录：小企业会计准则——会计科目、主要账务处理和财务报表

附录：

小企业会计准则

——会计科目、主要账务处理和财务报表

一、会计科目

会计科目和主要账务处理依据小企业会计准则中确认和计量的规定制定，涵盖了各类小企业的交易和事项。小企业在不违反会计准则中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据本企业的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目。小企业不存在的交易或者事项，可不设置相关会计科目。对于明细科目，小企业可以比照本附录中的规定自行设置。会计科目编号供小企业填制会计凭证、登记会计账簿、查阅会计账目、采用会计软件系统参考，小企业可结合本企业的实际情况自行确定其他会计科目的编号。

顺序号	编　号	会计科目名称
		一、资产类
1	1001	库存现金
2	1002	银行存款
3	1012	其他货币资金
4	1101	短期投资
5	1121	应收票据
6	1122	应收账款
7	1123	预付账款
8	1131	应收股利
9	1132	应收利息
10	1221	其他应收款
11	1401	材料采购
12	1402	在途物资

13	1403	原材料
14	1404	材料成本差异
15	1405	库存商品
16	1407	商品进销差价
17	1408	委托加工物资
18	1411	周转材料
19	1421	消耗性生物资产
20	1501	长期债券投资
21	1511	长期股权投资
22	1601	固定资产
23	1602	累计折旧
24	1604	在建工程
25	1605	工程物资
26	1606	固定资产清理
27	1621	生产性生物资产
28	1622	生产性生物资产累计折旧
29	1701	无形资产
30	1702	累计摊销
31	1801	长期待摊费用
32	1901	待处理财产损溢
		二、负债类
33	2001	短期借款
34	2201	应付票据
35	2202	应付账款
36	2203	预收账款
37	2211	应付职工薪酬
38	2221	应交税费
39	2231	应付利息
40	2232	应付利润
41	2241	其他应付款
42	2401	递延收益
43	2501	长期借款
44	2701	长期应付款
		三、所有者权益类
45	3001	实收资本
46	3002	资本公积
47	3101	盈余公积
48	3103	本年利润
49	3104	利润分配

		四、成本类
50	4001	生产成本
51	4101	制造费用
52	4301	研发支出
53	4401	工程施工
54	4403	机械作业
		五、损益类
55	5001	主营业务收入
56	5051	其他业务收入
57	5111	投资收益
58	5301	营业外收入
59	5401	主营业务成本
60	5402	其他业务成本
61	5403	营业税金及附加
62	5601	销售费用
63	5602	管理费用
64	5603	财务费用
65	5711	营业外支出
66	5801	所得税费用

二、主要账务处理

资产类

1001 库存现金

一、本科目核算小企业的库存现金。

小企业有内部周转使用备用金的，可以单独设置“1004 备用金”科目。

二、库存现金的主要账务处理。

小企业增加库存现金，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；减少库存现金，做相反的会计分录。

三、小企业应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计额、现金支出合计额和结余额，将结余额与实际库存额核

对，做到账款相符。

有外币现金的小企业，还应当分别按照人民币和外币进行明细核算。

四、每日终了结算现金收支、财产清查等发现的有待查明原因的现金短缺或溢余，应通过“待处理财产损溢”科目核算：属于现金短缺，应按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记本科目；属于现金溢余，按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

五、本科目期末借方余额，反映小企业持有的库存现金。

1002 银行存款

一、本科目核算小企业存入银行或其他金融机构的各种款项。

二、银行存款的主要账务处理。

小企业增加银行存款，借记本科目，贷记“库存现金”、“应收账款”等科目；减少银行存款，做相反的会计分录。

三、小企业应当按照开户银行和其他金融机构、存款种类等设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记。每日终了，应结出余额。

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。小企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”调节相符。

有外币银行存款的小企业，还应当分别按照人民币和外币进行明细核算。

四、本科目期末借方余额，反映小企业存在银行或其他金融机构的各种款项。

1012 其他货币资金

一、本科目核算小企业的银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、外埠存款、备用金等其他货币资金。

二、本科目应按照银行汇票或本票、信用卡发放银行、信用证的收款单位，外埠存款的开户银行，分别“银行汇票”、“银行本票”、“信用卡”、“信用证保证金”、“外埠存款”等进行明细核算。

三、其他货币资金的主要账务处理。

小企业增加其他货币资金，借记本科目，贷记“银行存款”科目；减少其他货币资金，做相反的会计分录。

四、本科目期末借方余额，反映小企业持有的其他货币资金。

1101 短期投资

一、本科目核算小企业购入的能随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年，下同）的投资。

二、本科目应按照股票、债券、基金等短期投资种类进行明细核算。

三、短期投资的主要账务处理。

（一）小企业购入各种股票、债券、基金等作为短期投资的，应当按照实际支付的购买价款和相关税费，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

小企业购入股票，如果实际支付的购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除已宣告但尚未发放的现金股利后的金额，借记本科目，按照应收的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

小企业购入债券，如果实际支付的购买价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除

已到付息期但尚未领取的债券利息后的金额，借记本科目，按照应收的债券利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

（二）在短期投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

在债务人应付利息日，按照分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

（三）出售短期投资，应当按照实际收到的出售价款，借记“银行存款”或“库存现金”科目，按照该项短期投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未收到的现金股利或债券利息，贷记“应收股利”或“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业持有的短期投资成本。

1121 应收票据

一、本科目核算小企业因销售商品（产成品或材料，下同）、提供劳务等日常生产经营活动而收到的商业汇票（银行承兑汇票和商业承兑汇票）。

二、本科目应按照开出、承兑商业汇票的单位进行明细核算。

三、应收票据的主要账务处理。

（一）小企业因销售商品、提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票，按照商业汇票的票面金额，借记本科目，按照确认的营业收入，贷记“主营业务收入”等科目。涉及增值税销项税额的，还应当贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

（二）持未到期的商业汇票向银行贴现，应按照实际收到的金额（即减去贴现息后的净额），借记“银行存款”科目，按照贴现息，

借记“财务费用”科目，按照商业汇票的票面金额，贷记本科目（银行无追索权情况下）或“短期借款”科目（银行有追索权情况下）。

（三）将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资，按照应计入取得物资成本的金额，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，按照商业汇票的票面金额，贷记本科目，如有差额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及按照税法规定可抵扣的增值税进项税额的，还应当借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

（四）商业汇票到期，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

因付款人无力支付票款，或到期不能收回应收票据，应按照商业汇票的票面金额，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

四、小企业应当设置“应收票据备查簿”，逐笔登记商业汇票的种类、号数和出票日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日、贴现率和贴现净额以及收款日期和收回金额、退票情况等资料。商业汇票到期结清票款或退票后，在备查簿中应予注销。

五、本科目期末借方余额，反映小企业持有的商业汇票的票面金额。

1122 应收账款

一、本科目核算小企业因销售商品、提供劳务等日常生产经营活动应收取的款项。

二、本科目应按照对方单位（或个人）进行明细核算。

三、应收账款的主要账务处理。

（一）小企业因销售商品或提供劳务形成应收账款，应当按照应收金额，借记本科目，按照税法规定应交纳的增值税销项税额，贷记

“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按照其差额，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。

（二）收回应收账款，借记“银行存款”或“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）按照小企业会计准则规定确认应收账款实际发生的坏账损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“营业外支出”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未收回的应收账款。

1123 预付账款

一、本科目核算小企业按照合同规定预付的款项。包括：根据合同规定预付的购货款、租金、工程款等。

预付款项情况不多的小企业，也可以不设置本科目，将预付的款项直接记入“应付账款”科目借方。

小企业进行在建工程预付的工程价款，也通过本科目核算。

二、本科目应按照对方单位（或个人）进行明细核算。

三、预付账款的主要账务处理。

（一）小企业因购货而预付的款项，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

收到所购物资，按照应计入购入物资成本的金额，借记“在途物资”或“原材料”、“库存商品”等科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照应支付的金额，贷记本科目。补付的款项，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；退回多付的款项，做相反的会计分录。

（二）出包工程按照合同规定预付的工程价款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。按照工程进度和合同规定结算的工程价款，

借记“在建工程”科目，贷记本科目、“银行存款”等科目。

（三）按照小企业会计准则规定确认预付账款实际发生的坏账损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“营业外支出”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业预付的各种款项。

1131 应收股利

一、本科目核算小企业应收取的现金股利或利润。

二、本科目应按照被投资单位进行明细核算。

三、应收股利的主要账务处理。

（一）小企业购入股票，如果实际支付的购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除已宣告但尚未发放的现金股利后的金额，借记“短期投资”或“长期股权投资”科目，按照应收的现金股利，借记本科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

（二）在短期投资或长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派现金股利或利润，应当按照本企业应享有的金额，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

（三）小企业实际收到现金股利或利润，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未收到的现金股利或利润。

1132 应收利息

一、本科目核算小企业债券投资应收取的利息。

购入的一次还本付息债券投资持有期间的利息收入，在“长期债券投资”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照被投资单位进行明细核算。

三、应收利息的主要账务处理。

（一）小企业购入债券，如果实际支付的购买价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除应收的债券利息后的金额，借记“短期投资”或“长期债券投资”科目，按照应收的债券利息，借记本科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

（二）在长期债券投资持有期间，在债务人应付利息日，按照分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入，借记本科目，贷记“投资收益”科目；按照一次还本付息债券投资的票面利率计算的利息收入，借记“长期债券投资——应计利息”科目，贷记“投资收益”科目。

（三）实际收到债券利息，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未收到的债券利息。

1221 其他应收款

一、本科目核算小企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息等以外的其他各种应收及暂付款项。包括：各种应收的赔款、应向职工收取的各种垫付款项等。

小企业出口产品或商品按照税法规定应予退回的增值税款，也通过本科目核算。

二、本科目应按照对方单位（或个人）进行明细核算。

三、其他应收款的主要账务处理。

（一）小企业发生的其他各种应收款项，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“固定资产清理”等科目。

出口产品或商品按照税法规定应予退回的增值税款，借记本科目，贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目。

（二）收回其他各种应收款项，借记“库存现金”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目。

（三）按照小企业会计准则规定确认其他应收款实际发生的坏账损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“营业外支出”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未收回的其他应收款项。

1401 材料采购

一、本科目核算小企业采用计划成本进行材料日常核算、购入材料的采购成本。

采用实际成本进行材料日常核算的，购入材料的采购成本，在“在途物资”科目核算。

委托外单位加工材料、商品的加工成本，在“委托加工物资”科目核算。

二、本科目应按照供应单位和材料品种进行明细核算。

三、材料采购的主要账务处理。

（一）小企业外购材料，应当按照发票账单所列购买价款、运输费、装卸费、保险费以及在外购材料过程发生的其他直接费用，借记本科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及在外购材料过程发生的其他直接费用，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“预付账款”、“应付账款”等科目。

材料已经收到、但尚未办理结算手续的，可暂不作会计分录；待

办理结算手续后，再根据所付金额或发票账单的应付金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

应向供应单位、运输机构等收回的材料短缺或其他应冲减材料采购成本的赔偿款项，应根据有关的索赔凭证，借记“应付账款”或“其他应收款”科目，贷记本科目。因自然灾害等发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，先记入“待处理财产损溢”科目，查明原因后再作处理。

（二）月末，应将仓库转来的外购收料凭证，分别下列不同情况进行处理:

1. 对于收到发票账单的收料凭证（包括本月付款或开出、承兑商业汇票的上月收料凭证），应按照实际成本和计划成本分别汇总，并按照计划成本，借记“原材料”、“周转材料”等科目，贷记本科目；将实际成本大于计划成本的差异，借记“材料成本差异”科目，贷记本科目；实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

2. 对于尚未收到发票账单的收料凭证，应按照计划成本暂估入账，借记“原材料”、“周转材料”等科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目，下月初用红字做同样的会计分录予以冲回，以便下月收到发票账单等结算凭证时，按照正常程序进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映小企业已经收到发票账单、但材料尚未到达或尚未验收入库的在途材料的采购成本。

1402 在途物资

一、本科目核算小企业采用实际成本进行材料、商品等物资的日常核算、尚未到达或尚未验收入库的各种物资的实际采购成本。

小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括:运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的

挑选整理费等），在“销售费用”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照供应单位和物资品种进行明细核算。

三、在途物资的主要账务处理。

（一）小企业外购材料、商品等物资，应当按照发票账单所列购买价款、运输费、装卸费、保险费以及在外购材料过程发生的其他直接费用，借记本科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及在外购物资过程发生的其他直接费用，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“预付账款”、“应付账款”等科目。

材料已经收到、但尚未办理结算手续的，可暂不作会计分录；待办理结算手续后，再根据所付金额或发票账单的应付金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

应向供应单位、外部运输机构等收回的材料或商品短缺或其他应冲减材料或商品采购成本的赔偿款项，应根据有关的索赔凭证，借记“应付账款”或“其他应收款”科目，贷记本科目。因自然灾害等发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，先记入“待处理财产损溢”科目，查明原因后再作处理。

（二）月末，应将仓库转来的外购材料或商品收料凭证，按照材料或商品并分别下列不同情况进行汇总：

1. 对于收到发票账单的收料凭证（包括本月付款或开出、承兑商业汇票的上月收料凭证），应当按照汇总金额，借记“原材料”、“周转材料”、“库存商品”等科目，贷记本科目。

2. 对于尚未收到发票账单的收料凭证，应分别材料或商品，并按照估计金额暂估入账，借记“原材料”、“周转材料”、“库存商品”

等科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目，下月初用红字做同样的会计分录予以冲回，以便下月收到发票账单等结算凭证时，按照正常程序进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映小企业已经收到发票账单、但材料或商品尚未到达或尚未验收入库的在途材料、商品等物资的采购成本。

1403 原材料

一、本科目核算小企业库存的各种材料。包括：原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等的实际成本或计划成本。

购入的工程用材料，在“工程物资”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照材料的保管地点（仓库）、材料的类别、品种和规格等进行明细核算。

三、原材料的主要账务处理。

（一）小企业购入并已验收入库的材料，按照实际成本，借记本科目，贷记“在途物资”、“应付账款”等科目。涉及按照税法规定可抵扣的增值税进项税额的，还应当借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

购入的材料已经到达并已验收入库，但在月末尚未办理结算手续的，可按照暂估价值入账，借记本科目、“周转材料”等科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目；下月初用红字做同样的会计分录予以冲回，以便下月收到发票账单等结算凭证时，按照正常程序进行账务处理。

（二）自制并已验收入库的材料，按照实际成本，借记本科目，贷记“生产成本”科目。

（三）取得投资者投入的原材料，应当按照评估价值，借记本科目，贷记“实收资本”、“资本公积”科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的账务处理。

（四）生产经营领用材料，按照实际成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

出售材料结转成本，按照实际成本，借记“其他业务成本”科目，贷记本科目。

发给外单位加工的材料，按照实际成本，借记“委托加工物资”科目，贷记本科目。外单位加工完成并已验收入库的材料，按照加工收回材料的实际成本，借记本科目，贷记“委托加工物资”科目。

（五）清查盘点，发现盘盈、盘亏、毁损的原材料，按照实际成本（或估计价值），借记或贷记本科目，贷记或借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

（六）采用计划成本进行材料日常核算的小企业，日常领用、发出原材料均按照计划成本记账。

月末，按照发出各种原材料的计划成本计算应负担的成本差异，借记“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“委托加工物资”、“其他业务成本”等科目，贷记“材料成本差异”科目；实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

四、本科目期末借方余额，反映小企业库存材料的实际成本或计划成本。

1404 材料成本差异

一、本科目核算小企业采用计划成本进行日常核算的材料计划成本与实际成本的差额。

小企业也可以在“原材料”、“周转材料”等科目设置“成本差异”

明细科目。

二、本科目可以分别“原材料”、“周转材料”等，按照类别或品种进行明细核算。

三、材料成本差异的主要账务处理。

（一）小企业验收入库材料发生的材料成本差异，实际成本大于计划成本的差异，借记本科目，贷记“材料采购”科目；实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

入库材料的计划成本应当尽可能接近实际成本。除特殊情况外，计划成本在年度内不得随意变更。

（二）结转发出材料应负担的材料成本差异，按照实际成本大于计划成本的差异，借记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”、“委托加工物资”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目；实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

发出材料应负担的成本差异应当按月分摊，不得在季末或年末一次计算。发出材料应负担的成本差异，除委托外部加工发出材料可按照月初成本差异率计算外，应使用本月的实际成本差异率；月初成本差异率与本月实际成本差异率相差不大的，也可按照月初成本差异率计算。计算方法一经确定，不得随意变更。

材料成本差异率的计算公式如下：

本月材料成本差异率=（月初结存材料的成本差异+本月验收入库材料的成本差异）÷（月初结存材料的计划成本+本月验收入库材料的计划成本）×100%

月初材料成本差异率=月初结存材料的成本差异÷月初结存材料的计划成本×100%

发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×材料成本差

异率

四、本科目期末借方余额，反映小企业库存材料等的实际成本大于计划成本的差异；贷方余额反映小企业库存材料等的实际成本小于计划成本的差异。

1405 库存商品

一、本科目核算小企业库存的各种商品的实际成本或售价。包括：库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品以及寄存在外的商品等。

接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，在制造和修理完成验收入库后，视同小企业的产成品，也通过本科目核算。

可以降价出售的不合格品，也在本科目核算，但应与合格产品分开记账。

已经完成销售手续，但购买单位在月末未提取的库存产成品，应作为代管产品处理，单独设置代管产品备查簿，不再在本科目核算。

小企业（农、林、牧、渔业）可将本科目改为“1405 农产品”科目。

小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括：运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等），在“销售费用”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照库存商品的种类、品种和规格等进行明细核算。

三、库存商品的主要账务处理。

（一）小企业生产的产成品的入库和出库，平时只记数量不记金额，月末计算入库产成品的实际成本。生产完成验收入库的产成品，按照其实际成本，借记本科目，贷记“生产成本”等科目。

对外销售产成品，借记“主营业务成本”科目，贷记本科目。

（二）购入商品到达验收入库后，按照商品的实际成本或售价，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“在途物资”等科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的处理。按照售价与进价之间的差额，贷记“商品进销差价”科目。

购入的商品已经到达并已验收入库，但尚未办理结算手续的，可按照暂估价值入账，借记本科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目；下月初用红字做同样的会计分录予以冲回，以便下月收到发票账单等结算凭证时，按照正常程序进行账务处理。

对外销售商品结转销售成本或售价，借记“主营业务成本”科目，贷记本科目。月末，分摊已销商品的进销差价，借记“商品进销差价”科目，贷记“主营业务成本”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业库存商品的实际成本或售价。

1407 商品进销差价

一、本科目核算小企业采用售价进行日常核算的商品售价与进价之间的差额。

二、本科目应按照库存商品的种类、品种和规格等进行明细核算。

三、商品进销差价的主要账务处理。

（一）小企业购入、加工收回以及销售退回等增加的库存商品，按照商品售价，借记“库存商品”科目，按照商品进价，贷记“银行存款”、“委托加工物资”等科目，按照售价与进价之间的差额，贷记本科目。

（二）月末，分摊已销商品的进销差价，借记本科目，贷记“主营业务成本”科目。

销售商品应分摊的商品进销差价，按照以下公式计算:

商品进销差价率=月末分摊前本科目贷方余额÷（“库存商品”科目月末借方余额+本月“主营业务收入”科目贷方发生额）×100%

本月销售商品应分摊的商品进销差价=本月“主营业务收入”科目贷方发生额×商品进销差价率

小企业的商品进销差价率各月之间比较均衡的，也可以采用上月商品进销差价率计算分摊本月的商品进销差价。年度终了，应对商品进销差价进行复核调整。

四、本科目的期末贷方余额，反映小企业库存商品的商品进销差价。

1408 委托加工物资

一、本科目核算小企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资的实际成本。

二、本科目应按照加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等进行明细核算。

三、委托加工物资的主要账务处理。

（一）小企业发给外单位加工的物资，按照实际成本，借记本科目，贷记“原材料”、“库存商品”等科目；按照计划成本或售价核算的，还应同时结转材料成本差异或商品进销差价。

（二）支付加工费、运杂费等，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；需要交纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代缴的消费税，借记本科目（收回后用于直接销售的）或“应交税费——应交消费税”科目（收回后用于继续加工的），贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

（三）加工完成验收入库的物资和剩余的物资，按照加工收回物资的实际成本和剩余物资的实际成本，借记“原材料”、“库存商品”

等科目，贷记本科目。

（四）采用计划成本或售价核算的，按照计划成本或售价，借记“原材料”或“库存商品”科目，按照实际成本，贷记本科目，按照实际成本与计划成本或售价之间的差额，借记或贷记“材料成本差异”或贷记“商品进销差价”科目。

采用计划成本或售价核算的，也可以采用上月材料成本差异率或商品进销差价率计算分摊本月应分摊的材料成本差异或商品进销差价。

四、本科目期末借方余额，反映小企业委托外单位加工尚未完成物资的实际成本。

1411 周转材料

一、本科目核算小企业库存的周转材料的实际成本或计划成本。包括：包装物、低值易耗品，以及小企业（建筑业）的钢模板、木模板、脚手架等。

各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目内核算；用于储存和保管产品、材料而不对外出售的包装物，应按照价值大小和使用年限长短，分别在“固定资产”科目或本科目核算。

小企业的包装物、低值易耗品，也可以单独设置“1412 包装物”、“1413 低值易耗品”科目。

包装物数量不多的小企业，也可以不设置本科目，将包装物并入“原材料”科目核算。

二、本科目应按照周转材料的种类，分别“在库”、“在用”和“摊销”进行明细核算。

三、周转材料的主要账务处理。

（一）小企业购入、自制、委托外单位加工完成并验收入库的周

转材料，以及对周转材料的清查盘点，比照“原材料”科目的相关规定进行账务处理。

（二）生产、施工领用周转材料，通常采用一次转销法，按照其成本，借记“生产成本”、“管理费用”、“工程施工”等科目，贷记本科目。

随同产品出售但不单独计价的包装物，按照其成本，借记“销售费用”科目，贷记本科目。

随同产品出售并单独计价的包装物，按照其成本，借记“其他业务成本”科目，贷记本科目。

金额较大的周转材料，也可以采用分次摊销法，领用时应按照其成本，借记本科目（在用），贷记本科目（在库）；按照使用次数摊销时，应按照其摊销额，借记“生产成本”、“管理费用”、“工程施工”等科目，贷记本科目（摊销）。

（三）周转材料采用计划成本进行日常核算的，领用等发出周转材料，还应结转应分摊的成本差异。

四、本科目的期末余额，反映小企业在库、出租、出借周转材料的实际成本或计划成本以及在用周转材料的摊余价值。

1421 消耗性生物资产

一、本科目核算小企业（农、林、牧、渔业）持有的消耗性生物资产的实际成本。

二、本科目应按照消耗性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

三、消耗性生物资产的主要账务处理。

（一）外购的消耗性生物资产，按照应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

（二）自行栽培的大田作物和蔬菜，应按照收获前发生的必要支

出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

自行营造的林木类消耗性生物资产，应按照郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

自行繁殖的育肥畜、水产养殖的动植物，应按照出售前发生的必要支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，应按照转群时的账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。

育肥畜转为产畜或役畜的，应按照其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记本科目。

（四）择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（五）农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按照应分配的金额，借记本科目，贷记“生产成本”科目。

（六）消耗性生物资产收获为农产品时，应按照其账面余额，借记“农产品”科目，贷记本科目。

（七）出售消耗性生物资产，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。按照其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业（农、林、牧、渔业）消耗性生物资产的实际成本。

1501 长期债券投资

一、本科目核算小企业准备长期（在 1 年以上，下同）持有的债

券投资。

二、本科目应按照债券种类和被投资单位，分别“面值”、“溢折价”、“应计利息”进行明细核算。

三、长期债券投资的主要账务处理。

（一）小企业购入债券作为长期投资，应当按照债券票面价值，借记本科目（面值），按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目（溢折价）。

如果实际支付的购买价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当按照债券票面价值，借记本科目（面值），按照应收的债券利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目（溢折价）。

（二）在长期债券投资持有期间，在债务人应付利息日，按照分期付息、一次还本的长期债券投资票面利率计算的利息收入，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目；按照一次还本付息的长期债券投资票面利率计算的利息收入，借记本科目（应计利息），贷记“投资收益”科目。

在债务人应付利息日，按照应分摊的债券溢折价金额，借记或贷记“投资收益”科目，贷记或借记本科目（溢折价）。

（三）长期债券投资到期，收回长期债券投资，应当按照收回的债券本金或本息，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目（成本、溢折价、应计利息），按照应收未收的利息收入，贷记“应收利息”科目。

处置长期债券投资，应当按照处置收入，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目（成本、溢折价），按照应收未收

的利息收入，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

（四）按照小企业会计准则规定确认实际发生的长期债券投资损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目（成本、溢折价），按照其差额，借记“营业外支出”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业持有的分期付息、一次还本债券投资的成本和到期一次还本付息债券投资的本息。

1511 长期股权投资

一、本科目核算小企业准备长期持有的权益性投资。

二、本科目应按照被投资单位进行明细核算。

三、长期股权投资的主要账务处理。

（一）小企业以支付现金取得的长期股权投资，如果实际支付的购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，应当按照实际支付的购买价款和相关税费扣除已宣告但尚未发放的现金股利后的金额，借记本科目，按照应收的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的购买价款和相关税费，贷记“银行存款”科目。

通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，应当按照非货币性资产的评估价值与相关税费之和，借记本科目，按照换出非货币性资产的账面价值，贷记“固定资产清理”、“无形资产”等科目，按照支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。

（二）在长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当按照应分得的金额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

（三）处置长期股权投资，应当按照处置价款，借记“银行存款”等科目，按照其成本，贷记本科目，按照应收未收的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

（四）根据小企业会计准则规定确认实际发生的长期股权投资损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“营业外支出”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业持有的长期股权投资的成本。

1601 固定资产

一、本科目核算小企业固定资产的原价（成本）。

小企业应当根据小企业会计准则规定的固定资产标准，结合本企业的具体情况，制定固定资产目录，作为核算依据。

小企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，也通过本科目核算。

小企业临时租入的固定资产和以经营租赁租入的固定资产，应另设备查簿进行登记，不在本科目核算。

二、本科目应按照固定资产类别和项目进行明细核算。

小企业根据实际情况设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”。

三、固定资产的主要账务处理。

（一）小企业购入（含以分期付款方式购入）不需要安装的固定资产，应当按照实际支付的购买价款、相关税费（不包括按照税法规定可抵扣的增值税进项税额）、运输费、装卸费、保险费等，借记本科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”、“长期应付款”等科目。

购入需要安装的固定资产，先记入“在建工程”科目，安装完成后再转入本科目。

自行建造固定资产完成竣工决算，按照竣工决算前发生相关支出，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

取得投资者投入的固定资产，应当按照评估价值和相关税费，借记本科目或“在建工程”科目，贷记“实收资本”、“资本公积”科目。

融资租入的固定资产，在租赁期开始日，按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等，借记本科目或“在建工程”科目，贷记“长期应付款”等科目。

盘盈的固定资产，按照同类或类似固定资产的市场价格或评估价值扣除按照新旧程度估计的折旧后的余额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目。

（二）在固定资产使用过程中发生的修理费，应当按照固定资产的受益对象，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

固定资产的大修理支出，借记“长期待摊费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）对固定资产进行改扩建时，应当按照该项固定资产账面价值，借记“在建工程”科目，按照其已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记本科目。

（四）因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置固定资产，应当按照该项固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照其已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记本科目。

盘亏的固定资产，按照该项固定资产的账面价值，借记“待处理

财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提的折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业固定资产的原价（成本）。

1602 累计折旧

一、本科目核算小企业固定资产的累计折旧。

二、本科目可以进行总分类核算，也可以进行明细核算。

需要查明某项固定资产的已计提折旧，可以根据“固定资产卡片”上所记载的该项固定资产原价、折旧率和实际使用年数等资料进行计算。

三、累计折旧的主要账务处理。

（一）小企业按月计提固定资产的折旧费，应当按照固定资产的受益对象，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置固定资产，应当按照该项固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照其已计提的累计折旧，借记本科目，按照其原价，贷记“固定资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业固定资产的累计折旧额。

1604 在建工程

一、本科目核算小企业需要安装的固定资产、固定资产新建工程、改扩建等所发生的成本。

小企业购入不需要安装的固定资产，在“固定资产”科目核算，不在本科目核算。

小企业已提足折旧的固定资产的改建支出和经营租入固定资产的改建支出，在“长期待摊费用”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照在建工程项目进行明细核算。

三、在建工程的主要账务处理。

（一）小企业购入需要安装的固定资产，应当按照实际支付的购买价款、相关税费（不包括按照税法规定可抵扣的增值税进项税额）、运输费、装卸费、保险费、安装费等，借记本科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

融资租入的固定资产，在租赁期开始日，按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等，借记本科目或“固定资产”科目，贷记“长期应付款”科目。

固定资产安装完成，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

（二）自营工程领用工程物资，借记本科目，贷记“工程物资”科目。

在建工程应负担的职工薪酬，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

在建工程使用本企业的产品或商品，应当按照成本，借记本科目，贷记“库存商品”科目。同时，按照税法规定应交纳的增值税额，借记本科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

在建工程在竣工决算前发生的借款利息，在应付利息日应当根据借款合同利率计算确定的利息费用，借记本科目，贷记“应付利息”科目。办理竣工决算后发生的利息费用，在应付利息日，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”等科目。

在建工程在试运转过程中发生的支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；形成的产品或者副产品对外销售或转为库存商品的，借记“银行存款”、“库存商品”等科目，贷记本科目。

自营工程办理竣工决算，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

（三）出包工程，按照工程进度和合同规定结算的工程价款，借记本科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。

工程完工收到承包单位提供的账单，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

（四）对固定资产进行改扩建时，应当按照该项固定资产账面价值，借记本科目，按照其已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记“固定资产”科目。

在改扩建过程中发生的相关支出，借记本科目，贷记相关科目。

改扩建完成办理竣工决算，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未完工或虽已完工，但尚未办理竣工决算的工程成本。

1605 工程物资

一、本科目核算小企业为在建工程准备的各种物资的成本。包括：工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。

二、本科目应按照“专用材料”、“专用设备”、“工器具”等进行明细核算。

三、工程物资的主要账务处理。

（一）小企业购入为工程准备的物资，应当按照实际支付的购买价款和相关税费，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）工程领用工程物资，借记“在建工程”科目，贷记本科目。工程完工后将领出的剩余物资退库时做相反的会计分录。

工程完工后剩余的工程物资转作本企业存货的，借记“原材料”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业为在建工程准备的各种物资的成本。

1606 固定资产清理

一、本科目核算小企业因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置固定资产所转出的固定资产账面价值以及在清理过程中发生的费用等。

二、本科目应按照被清理的固定资产项目进行明细核算。

三、固定资产清理的主要账务处理。

（一）小企业因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置固定资产，应当按照该项固定资产的账面价值，借记本科目，按照其已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记“固定资产”科目。

同时，按照税法规定不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，借记本科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

（二）清理过程中应支付的相关税费及其他费用，借记本科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。取得出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等处置收入，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记本科目。应由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（三）固定资产清理完成后，如为借方余额，借记“营业外支出——非流动资产处置净损失”科目，贷记本科目。如为贷方余额，借记本科目，贷记“营业外收入——非流动资产处置净收益”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失；本科目期末贷方余额，反映小企业尚未清理完毕的固定资产清理净收益。

1621 生产性生物资产

一、本科目核算小企业（农、林、牧、渔业）持有的生产性生物资产的原价（成本）。

二、本科目应按照“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”，分别生物资产的种类、群别等进行明细核算。

三、生产性生物资产的主要账务处理。

（一）小企业外购的生产性生物资产，按照购买价款和相关税费，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。涉及按照税法规定可抵扣的增值税进项税额的，还应当借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

（二）自行营造的林木类生产性生物资产，达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出，借记本科目（未成熟生产性生物资产），贷记“原材料”、“银行存款”、“应付利息”等科目。

（三）自行繁殖的产畜和役畜，达到预定生产经营目的前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出，借记本科目（未成熟生产性生物资产），贷记“原材料”、“银行存款”、“应付利息”等科目。

（四）未成熟生产性生物资产达到预定生产经营目的时，按照其账面余额，借记本科目（成熟生产性生物资产），贷记本科目（未成熟生产性生物资产）。

（五）育肥畜转为产畜或役畜，应当按照其账面余额，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

产畜或役畜淘汰转为育肥畜，应按照转群时其账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其原价，贷记本科目。

（六）择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记本科目（未成熟生产性生物资产），贷记“银行存款”等科目。

生产性生物资产发生的管护、饲养费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（七）因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置生产性生物资产，应按照取得的出售生产性生物资产的价款、残料价值和变价收入等处置收入，借记“银行存款”等科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其原价，贷记本科目，按照其差额，借记“营业外支出——非流动资产处置净损失”科目或贷记“营业外收入——处置非流动资产处置净收益”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业（农、林、牧、渔业）生产性生物资产的原价（成本）。

1622 生产性生物资产累计折旧

一、本科目核算小企业（农、林、牧、渔业）成熟生产性生物资产的累计折旧。

二、本科目应按照生产性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

三、生产性生物资产累计折旧的主要账务处理。

小企业按月计提成熟生产性生物资产的折旧，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

处置生产性生物资产还应同时结转生产性生物资产累计折旧。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业成熟生产性生物资产的累计折旧额。

1701 无形资产

一、本科目核算小企业持有的无形资产成本。

二、本科目应按照无形资产项目进行明细核算。

三、无形资产的主要账务处理。

（一）小企业外购无形资产，应当按照实际支付的购买价款、相关税费和相关的其他支出（含相关的利息费用），借记本科目，贷记“银行存款”、“应付利息”等科目。

（二）自行开发建造厂房等建筑物，外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间按照合理的方法进行分配，其中属于土地使用权的部分，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）收到投资者投入的无形资产，应当按照评估价值和相关税费，借记本科目，贷记“实收资本”、“资本公积”科目。

（四）开发项目达到预定用途形成无形资产的，按照应予资本化的支出，借记本科目，贷记“研发支出”科目。

（五）因出售、报废、对外投资等原因处置无形资产，应当按照取得的出售无形资产的价款等处置收入，借记“银行存款”等科目，按照其已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费——应交营业税”、“银行存款”等科目，按照其成本，贷记本科目，按照其差额，贷记“营业外收入——非流动资产处置净收益”科目或借记“营业外支出——非流动资产处置净损失”科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业无形资产的成本。

1702 累计摊销

一、本科目核算小企业对无形资产计提的累计摊销。

二、本科目应按照无形资产项目进行明细核算。

三、累计摊销的主要账务处理。

小企业按月采用年限平均法计提无形资产的摊销，应当按照无形

资产的受益对象，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

处置无形资产还应同时结转累计摊销。

四、本科目期末借方余额，反映小企业无形资产的累计摊销额。

1801 长期待摊费用

一、本科目核算小企业已提足折旧的固定资产的改建支出、经营租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出和其他长期待摊费用等。

二、本科目应按照支出项目进行明细核算。

三、长期待摊费用的主要账务处理。

（一）小企业发生的长期待摊费用，借记本科目，贷记“银行存款”、“原材料”等科目。

（二）按月采用年限平均法摊销长期待摊费用，应当按照长期待摊费用的受益对象，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。

1901 待处理财产损溢

一、本科目核算小企业在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值。

所采购物资在运输途中因自然灾害等发生的损失或尚待查明的损耗，也通过本科目核算。

二、本科目应按照待处理流动资产损溢和待处理非流动资产损溢进行明细核算。

三、待处理财产损溢的主要账务处理。

（一）盘盈的各种材料、产成品、商品、现金等，应当按照同类或类似存货的市场价格或评估价值，借记“原材料”、“库存商品”、“库存现金”等科目，贷记本科目（待处理流动资产损溢）。盘亏、毁损、短缺的各种材料、产成品、商品、现金等，应当按照其账面余额，借记本科目（待处理流动资产损溢），贷记“材料采购”或“在途物资”、“原材料”、“库存商品”、“库存现金”等科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的账务处理。

盘盈的固定资产，按照同类或类似固定资产的市场价格或评估价值扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额，借记“固定资产”科目，贷记本科目（待处理非流动资产损溢）。盘亏的固定资产，按照该项固定资产的账面价值，借记本科目（待处理非流动资产损溢），按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照其原价，贷记“固定资产”科目。

（二）盘亏、毁损、报废的各项资产，按照管理权限经批准后处理时，按照残料价值，借记“原材料”等科目，按照可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按照本科目余额，贷记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），按照其借方差额，借记“营业外支出”科目。

盘盈的各种材料、产成品、商品、固定资产、现金等，按照管理权限经批准后处理时，按照本科目余额，借记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），贷记“营业外收入”科目。

四、小企业的财产损溢，应当查明原因，在年末结账前处理完毕，处理后本科目应无余额。

负债类

2001 短期借款

一、本科目核算小企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年内的各种借款。

二、本科目应按照借款种类、贷款人和币种进行明细核算。

三、短期借款的主要账务处理。

（一）小企业借入的各种短期借款，借记“银行存款”科目，贷记本科目；偿还借款，做相反的会计分录。

银行承兑汇票到期，小企业无力支付票款的，按照银行承兑汇票的票面金额，借记“应付票据”科目，贷记本科目。

持未到期的商业汇票向银行贴现，应当按照实际收到的金额（即减去贴现息后的净额），借记“银行存款”科目，按照贴现息，借记“财务费用”科目，按照商业汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目（银行无追索权情况下）或本科目（银行有追索权情况下）。

（二）在应付利息日，应当按照短期借款合同利率计算确定的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业尚未偿还的短期借款本金。

2201 应付票据

一、本科目核算小企业因购买材料、商品和接受劳务等日常生产经营活动开出、承兑的商业汇票（银行承兑汇票和商业承兑汇票）。

二、本科目应按照债权人进行明细核算。

三、应付票据的主要账务处理。

（一）小企业开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款等，借记“材料采购”或“在途物资”、“库存商品”等科目，贷记本科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的账务处理。

（二）支付银行承兑汇票的手续费，借记“财务费用”科目，贷

记“银行存款”科目。支付票款，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（三）银行承兑汇票到期，小企业无力支付票款的，按照银行承兑汇票的票面金额，借记本科目，贷记“短期借款”科目。

四、小企业应当设置“应付票据备查簿”，详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等资料，商业汇票到期结清票款后，在备查簿中应予注销。

五、本科目期末贷方余额，反映小企业开出、承兑的尚未到期的商业汇票的票面金额。

2202 应付账款

一、本科目核算小企业因购买材料、商品和接受劳务等日常生产经营活动应支付的款项。

二、本科目应按照对方单位（或个人）进行明细核算。

三、应付账款的主要账务处理。

（一）小企业购入材料、商品等未验收入库，货款尚未支付，应当根据有关凭证（发票账单、随货同行发票上记载的实际价款或暂估价值），借记“在途物资”科目，按照可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按照应付的价款，贷记本科目。

接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项，应当根据供应单位的发票账单，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）偿付应付账款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

小企业确实无法偿付的应付账款，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业尚未支付的应付账款。

2203 预收账款

一、本科目核算小企业按照合同规定预收的款项。包括：预收的购货款、工程款等。

预收账款情况不多的，也可以不设置本科目，将预收的款项直接记入“应收账款”科目贷方。

二、本科目应按照对方单位（或个人）进行明细核算。

三、预收账款的主要账务处理。

（一）小企业向购货单位预收的款项，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）销售收入实现时，按照实现的收入金额，借记本科目，贷记“主营业务收入”科目。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的账务处理。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业预收的款项；期末如为借方余额，反映小企业尚未转销的款项。

2211 应付职工薪酬

一、本科目核算小企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。

小企业（外商投资）按照规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金，也通过本科目核算。

二、本科目应按照“职工工资”、“奖金、津贴和补贴”、“职工福利费”、“社会保险费”、“住房公积金”、“工会经费”、“职工教育经费”、“非货币性福利”、“辞退福利”等进行明细核算。

三、应付职工薪酬的主要账务处理。

（一）月末，小企业应当将本月发生的职工薪酬区分以下情况进行分配：

1. 生产部门（提供劳务）人员的职工薪酬，借记“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记本科目。

2. 应由在建工程、无形资产开发项目负担的职工薪酬，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，贷记本科目。

3. 管理部门人员的职工薪酬和因解除与职工的劳动关系给予的补偿，借记“管理费用”科目，贷记本科目。

4. 销售人员的职工薪酬，借记“销售费用”科目，贷记本科目。

（二）小企业发放职工薪酬应当区分以下情况进行处理:

1. 向职工支付工资、奖金、津贴、福利费等，从应付职工薪酬中扣还的各种款项（代垫的家属药费、个人所得税等）等，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”、“应交税费——应交个人所得税”等科目。

2. 支付工会经费和职工教育经费用于工会活动和职工培训，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 按照国家有关规定缴纳的社会保险费和住房公积金，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

4. 以其自产产品发放给职工的，按照其销售价格，借记本科目，贷记“主营业务收入”科目；同时，还应结转产成品的成本。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的账务处理。

5. 支付的因解除与职工的劳动关系给予职工的补偿，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业应付未付的职工薪酬。

2221 应交税费

一、本科目核算小企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费。包括：增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、企业所得税、资

源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

小企业代扣代缴的个人所得税等，也通过本科目核算。

二、本科目应按照应交的税费项目进行明细核算。

应交增值税还应当分别“进项税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“已交税金”等设置专栏。

小规模纳税人只需设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细科目中设置上述专栏。

三、应交税费的主要账务处理。

（一）应交增值税的主要账务处理。

1．小企业采购物资等，按照应计入采购成本的金额，借记“材料采购”或“在途物资”、“原材料”、“库存商品”等科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记本科目（应交增值税——进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。购入物资发生退货的，做相反的会计分录。

购进免税农业产品，按照购入农业产品的买价和税法规定的税率计算的增值税进项税额，借记本科目（应交增值税——进项税额），按照买价减去按照税法规定计算的增值税进项税额后的金额，借记“材料采购”或“在途物资”等科目，按照应付或实际支付的价款，贷记“应付账款”、“库存现金”、“银行存款”等科目。

2．销售商品（提供劳务），按照收入金额和应收取的增值税销项税额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，按照税法规定应交纳的增值税销项税额，贷记本科目（应交增值税——销项税额），按照确认的营业收入金额，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。发生销售退回的，做相反的会计分录。

随同商品出售但单独计价的包装物，应当按照实际收到或应收的金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，按照税法规定应交纳的增值税销项税额，贷记本科目（应交增值税——销项税额），按照确认的其他业务收入金额，贷记“其他业务收入”科目。

3. 有出口产品的小企业，其出口退税的账务处理如下：

（1）实行“免、抵、退”管理办法的小企业，按照税法规定计算的当期出口产品不予免征、抵扣和退税的增值税额，借记“主营业务成本”科目，贷记本科目（应交增值税——进项税额转出）。按照税法规定计算的当期应予抵扣的增值税额，借记本科目（应交增值税——出口抵减内销产品应纳税额），贷记本科目（应交增值税——出口退税）。

出口产品按照税法规定应予退回的增值税款，借记“其他应收款”科目，贷记本科目（应交增值税——出口退税）。

（2）未实行“免、抵、退”管理办法的小企业，出口产品实现销售收入时，应当按照应收的金额，借记“应收账款”等科目，按照税法规定应收的出口退税，借记“其他应收款”科目，按照税法规定不予退回的增值税额，借记“主营业务成本”科目，按照确认的销售商品收入，贷记“主营业务收入”科目，按照税法规定应交纳的增值税额，贷记本科目（应交增值税——销项税额）。

4. 购入材料等按照税法规定不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，其进项税额应计入材料等的成本，借记“材料采购”或“在途物资”等科目，贷记“银行存款”等科目，不通过本科目（应交增值税——进项税额）核算。

5. 将自产的产品等用作福利发放给职工，应视同产品销售计算应交增值税的，借记“应付职工酬薪”科目，贷记“主营业务收入”、

本科目（应交增值税——销项税额）等科目。

6. 购进的物资、在产品、产成品因盘亏、毁损、报废、被盗，以及购进物资改变用途等原因按照税法规定不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，其进项税额应转入有关科目，借记“待处理财产损溢”等科目，贷记本科目（应交增值税——进项税额转出）。

由于工程而使用本企业的产品或商品，应当按照成本，借记“在建工程”科目，贷记“库存商品”科目。同时，按照税法规定应交纳的增值税销项税额，借记“在建工程”科目，贷记本科目（应交增值税——销项税额）。

7. 交纳的增值税，借记本科目（应交增值税——已交税金），贷记“银行存款”科目。

（二）应交消费税的主要账务处理。

1. 销售需要交纳消费税的物资应交的消费税，借记“营业税金及附加”等科目，贷记本科目（应交消费税）。

2. 以生产的产品用于在建工程、非生产机构等，按照税法规定应交纳的消费税，借记“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记本科目（应交消费税）。

随同商品出售但单独计价的包装物，按照税法规定应交纳的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。出租、出借包装物逾期未收回没收的押金应交的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。

3. 需要交纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代缴税款（除受托加工或翻新改制金银首饰按照税法规定由受托方交纳消费税外）。小企业（受托方）按照应交税款金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记本科目（应交消费税）。

委托加工物资收回后，直接用于销售的，小企业（委托方）应将代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本，借记“库存商品”等科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目；委托加工物资收回后用于连续生产，按照税法规定准予抵扣的，按照代收代缴的消费税，借记本科目（应交消费税），贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

4．有金银首饰零售业务的以及采用以旧换新方式销售金银首饰的小企业，在营业收入实现时，按照应交的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。有金银首饰零售业务的小企业因受托代销金银首饰按照税法规定应交纳的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）；以其他方式代销金银首饰的，其交纳的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。

有金银首饰批发、零售业务的小企业将金银首饰用于馈赠、赞助、广告、职工福利、奖励等方面的，应于物资移送时，按照应交的消费税，借记“营业外支出”、“销售费用”、“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目（应交消费税）。

随同金银首饰出售但单独计价的包装物，按照税法规定应交纳的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。

小企业因受托加工或翻新改制金银首饰按照税法规定应交纳的消费税，于向委托方交货时，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交消费税）。

5．需要交纳消费税的进口物资，其交纳的消费税应计入该项物资的成本，借记“材料采购”或“在途物资”、“库存商品”、“固定资产”等科目，贷记“银行存款”等科目。

6．小企业（生产性）直接出口或通过外贸企业出口的物资，按

照税法规定直接予以免征消费税的，可不计算应交消费税。

7. 交纳的消费税，借记本科目（应交消费税），贷记“银行存款”科目。

（三）应交营业税的主要账务处理。

1. 小企业按照营业额和税法规定的税率，计算应交纳的营业税，借记“营业税金及附加”等科目，贷记本科目（应交营业税）。

2. 出售原作为固定资产管理的不动产应交纳的营业税，借记“固定资产清理”等科目，贷记本科目（应交营业税）。

3. 交纳的营业税，借记本科目（应交营业税），贷记“银行存款”科目。

（四）应交城市维护建设税和教育费附加的主要账务处理。

1. 小企业按照税法规定应交的城市维护建设税、教育费附加，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加）。

2. 交纳的城市维护建设税和教育费附加，借记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加），贷记“银行存款”科目。

（五）应交企业所得税的主要账务处理。

1. 小企业按照税法规定应交的企业所得税，借记“所得税费用”科目，贷记本科目（应交企业所得税）。

2. 交纳的企业所得税，借记本科目（应交企业所得税），贷记“银行存款”科目。

（六）应交资源税的主要账务处理。

1. 小企业销售商品按照税法规定应交纳的资源税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交资源税）。

2. 自产自用的物资应交纳的资源税，借记“生产成本”科目，

贷记本科目（应交资源税）。

3. 收购未税矿产品，按照实际支付的价款，借记“材料采购”或“在途物资”等科目，贷记“银行存款”等科目，按照代扣代缴的资源税，借记“材料采购”或“在途物资”等科目，贷记本科目（应交资源税）。

4. 外购液体盐加工固体盐：在购入液体盐时，按照税法规定所允许抵扣的资源税，借记本科目（应交资源税），按照购买价款减去允许抵扣的资源税后的金额，借记“材料采购”或“在途物资”、“原材料”等科目，按照应支付的购买价款，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目；加工成固体盐后，在销售时，按照销售固体盐应交纳的资源税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交资源税）；将销售固体盐应交资源税抵扣液体盐已交资源税后的差额上交时，借记本科目（应交资源税），贷记“银行存款”科目。

5. 交纳的资源税，借记本科目（应交资源税），贷记“银行存款”科目。

（七）应交土地增值税的主要账务处理。

1. 小企业转让土地使用权应交纳的土地增值税，土地使用权与地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的，借记“固定资产清理”科目，贷记本科目（应交土地增值税）。

土地使用权在“无形资产”科目核算的，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照应交纳的土地增值税，贷记本科目（应交土地增值税），按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照其成本，贷记“无形资产”科目，按照其差额，贷记“营业外收入——非流动资产处置净收益”科目或借记“营业外支出——非流动资产处置净损失”科目。

2. 小企业（房地产开发经营）销售房地产应交纳的土地增值税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交土地增值税）。

3. 交纳的土地增值税，借记本科目（应交土地增值税），贷记“银行存款”科目。

（八）应交城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费的主要账务处理。

1. 小企业按照规定应交纳的城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交城镇土地使用税、应交房产税、应交车船税、应交矿产资源补偿费、应交排污费）。

2. 交纳的城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费，借记本科目（应交城镇土地使用税、应交房产税、应交车船税、应交矿产资源补偿费、应交排污费），贷记“银行存款”科目。

（九）应交个人所得税的主要账务处理。

1. 小企业按照税法规定应代扣代缴的职工个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记本科目（应交个人所得税）。

2. 交纳的个人所得税，借记本科目（应交个人所得税），贷记“银行存款”科目。

（十）小企业按照规定实行企业所得税、增值税、消费税、营业税等先征后返的，应当在实际收到返还的企业所得税、增值税（不含出口退税）、消费税、营业税等时，借记“银行存款”科目，贷记“营业外收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业尚未交纳的税费；期末如为借方余额，反映小企业多交或尚未抵扣的税费。

2231 应付利息

一、本科目核算小企业按照合同约定应支付的利息费用。

二、本科目应按照贷款人等进行明细核算。

三、应付利息的主要账务处理。

（一）在应付利息日，小企业应当按照合同利率计算确定的利息费用，借记“财务费用”、“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）实际支付的利息，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业应付未付的利息费用。

2232 应付利润

一、本科目核算小企业向投资者分配的利润。

二、本科目应按照投资者进行明细核算。

三、应付利润的主要账务处理。

（一）小企业根据规定或协议确定的应分配给投资者的利润，借记“利润分配”科目，贷记本科目。

（二）向投资者实际支付利润，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业应付未付的利润。

2241 其他应付款

一、本科目核算小企业除应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付利润等以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付租入固定资产和包装物的租金、存入保证金等。

二、本科目应按照其他应付款的项目和对方单位（或个人）进行明细核算。

三、其他应付款的主要账务处理。

（一）小企业发生的其他各种应付、暂收款项，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）支付的其他各种应付、暂收款项，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

小企业无法支付的其他应付款，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业应付未付的其他应付款项。

2401 递延收益

一、本科目核算小企业已经收到、应在以后期间计入损益的政府补助。

二、本科目应按照相关项目进行明细核算。

三、递延收益的主要账务处理。

（一）小企业收到与资产相关的政府补助，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

在相关资产的使用寿命内平均分配递延收益，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

（二）收到的其他政府补助，用于补偿本企业以后期间的相关费用或亏损的，应当按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。在发生相关费用或亏损的未来期间，应当按照应补偿的金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

用于补偿本企业已发生的相关费用或亏损的，应当按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业已经收到、但应在以后期间计入损益的政府补助。

2501 长期借款

一、本科目核算小企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上的各项借款本金。

二、本科目应按照借款种类、贷款人和币种进行明细核算。

三、长期借款的主要账务处理。

（一）小企业借入长期借款，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）在应付利息日，应当按照借款本金和借款合同利率计提利息费用，借记“财务费用”、“在建工程”等科目，贷记“应付利息”科目。

（三）偿还长期借款本金，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业尚未偿还的长期借款本金。

2701 长期应付款

一、本科目核算小企业除长期借款以外的其他各种长期应付款项。包括：应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。

二、本科目应按照长期应付款的种类和债权人进行明细核算。

三、长期应付款的主要账务处理。

（一）小企业融资租入固定资产，在租赁期开始日，按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等，借记“固定资产”或“在建工程”科目，贷记本科目等科目。

（二）以分期付款方式购入固定资产，应当按照实际支付的购买价款和相关税费（不包括按照税法规定可抵扣的增值税进项税额），借记“固定资产”或“在建工程”科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记本科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业应付未付的长期应付款项。

所有者权益类

3001 实收资本

一、本科目核算小企业收到投资者按照合同协议约定或相关规定投入的、构成注册资本的部分。

小企业（股份有限公司）应当将本科目的名称改为“3001 股本”科目。

小企业收到投资者出资超过其在注册资本中所占份额的部分，作为资本溢价，在“资本公积”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照投资者进行明细核算。

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应在本科目设置“已归还投资”明细科目进行核算。

三、实收资本的主要账务处理。

（一）小企业收到投资者的出资，借记“银行存款”、“其他应收款”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照其在注册资本中所占的份额，贷记本科目，按照其差额，贷记“资本公积”科目。

（二）根据有关规定增加注册资本，借记“银行存款”、“资本公积”、“盈余公积”等科目，贷记本科目。

根据有关规定减少注册资本，借记本科目、“资本公积”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应当按照实际归还投资的金额，借记本科目（已归还投资），贷记“银行存款”等科目；同时，借记“利润分配——利润归还投资”科目，贷记“盈余公积——利润归还投资”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业实收资本总额。

3002 资本公积

一、本科目核算小企业收到投资者出资超出其在注册资本中所占份额的部分。

二、资本公积的主要账务处理。

（一）小企业收到投资者的出资，借记“银行存款”、“其他应收款”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照其在注册资本中所占的份额，贷记“实收资本”科目，按照其差额，贷记本科目。

（二）根据有关规定用资本公积转增资本，借记本科目，贷记“实收资本”科目。

根据有关规定减少注册资本，借记“实收资本”科目、本科目等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、本科目期末贷方余额，反映小企业资本公积总额。

3101 盈余公积

一、本科目核算小企业（公司制）按照公司法规定在税后利润中提取的法定公积金和任意公积金。

小企业（外商投资）按照法律规定在税后利润中提取储备基金和企业发展基金也在本科目核算。

二、本科目应当分别“法定盈余公积”、“任意盈余公积”进行明细核算。

小企业（外商投资）还应当分别“储备基金”、“企业发展基金”进行明细核算。

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应在本科目设置“利润归还投资”明细科目进行核算。

三、盈余公积的主要账务处理。

（一）小企业（公司制）按照公司法规定提取法定公积金和任意公积金，借记“利润分配——提取法定盈余公积、提取任意盈余公积”

科目，贷记本科目（法定盈余公积、任意盈余公积）。

小企业（外商投资）按照规定提取储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金，借记“利润分配——提取储备基金、提取企业发展基金、提取职工奖励及福利基金”科目，贷记本科目（储备基金、企业发展基金）、“应付职工薪酬”科目。

（二）用盈余公积弥补亏损或者转增资本，借记本科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”或“实收资本”科目。

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应当按照实际归还投资的金额，借记“实收资本——已归还投资”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“利润分配——利润归还投资”科目，贷记本科目（利润归还投资）。

四、本科目期末贷方余额，反映小企业（公司制）的法定公积金和任意公积金总额，小企业（外商投资）的储备基金和企业发展基金总额。

3103 本年利润

一、本科目核算小企业当期实现的净利润（或发生的净亏损）。

二、本年利润的主要账务处理。

（一）期（月）末结转利润时，小企业可以将“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”科目的余额，转入本科目，借记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”科目，贷记本科目；将“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业外支出”、“所得税费用”科目的余额，转入本科目，借记本科目，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业外支出”、“所得税费用”科目。将“投资收益”科目的贷方余

额，转入本科目，借记“投资收益”科目，贷记本科目；如为借方余额，做相反的会计分录。

结转后本科目的贷方余额为当期实现的净利润；借方余额为当期发生的净亏损。

（二）年度终了，应当将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润，转入“利润分配”科目，借记本科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损，做相反的会计分录。

结转后本科目应无余额。

3104 利润分配

一、本科目核算小企业利润的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的余额。

二、本科目应按照“应付利润”、“未分配利润”等进行明细核算。

三、利润分配的主要账务处理。

（一）小企业根据有关规定分配给投资者的利润，借记本科目（应付利润），贷记“应付利润”科目。

（二）用盈余公积弥补亏损，借记“盈余公积”科目，贷记本科目（盈余公积补亏）。

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应按照实际归还投资的金额，借记“实收资本——已归还投资”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记本科目（利润归还投资），贷记“盈余公积——利润归还投资”科目。

四、年度终了，小企业应当将本年实现的净利润，自“本年利润”科目转入本科目，借记“本年利润”科目，贷记本科目（未分配利润）；为净亏损的，做相反的会计分录。同时，将“利润分配”科目所属明细科目（应付利润、盈余公积补亏）的余额转入本科目明细科目（未

分配利润）。结转后，本科目除“未分配利润”明细科目外，其他明细科目应无余额。

五、本科目年末余额，反映小企业的未分配利润（或未弥补亏损）。

成本类

4001 生产成本

一、本科目核算小企业进行工业性生产发生的各项生产成本。包括：生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。

小企业对外提供劳务发生的成本，可将本科目改为“4001 劳务成本”科目，或单独设置“4002 劳务成本”科目进行核算。

二、本科目可按照基本生产成本和辅助生产成本进行明细核算。

三、生产成本的主要账务处理。

（一）小企业发生的各项直接生产成本，借记本科目（基本生产成本、辅助生产成本），贷记“原材料”、“库存现金”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

各生产车间应负担的制造费用，借记本科目（基本生产成本、辅助生产成本），贷记“制造费用”科目。

（二）辅助生产车间为基本生产车间、管理部门和其他部门提供的劳务和产品，可在月末按照一定的分配标准分配给各受益对象，借记本科目（基本生产成本）、“销售费用”、“管理费用”、“其他业务成本”、“在建工程”等科目，贷记本科目（辅助生产成本）；也可在提供相关劳务和产品时，借记本科目、“销售费用”、“管理费用”、“其他业务成本”、“在建工程”等科目，贷记“原材料”、“库存现金”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

（三）小企业已经生产完成并已验收入库的产成品以及入库的自制半成品，可在月末，借记“库存商品”等科目，贷记本科目（基本生产成本）。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未加工完成的在产品成本。

4101 制造费用

一、本科目核算小企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

小企业经过 1 年期以上的制造才能达到预定可销售状态的产品发生的借款费用，也在本科目核算。

小企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，在“管理费用”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照不同的生产车间、部门和费用项目进行明细核算。

三、制造费用的主要账务处理。

（一）生产车间发生的机物料消耗和固定资产修理费，借记本科目，贷记“原材料”、“银行存款”等科目。

（二）发生的生产车间管理人员的工资等职工薪酬，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（三）生产车间计提的固定资产折旧费，借记本科目，贷记“累计折旧”科目。

（四）生产车间支付的办公费、水电费等，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付利息”等科目。

（五）发生季节性和修理期间的停工损失，借记本科目，贷记“原材料”、“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目。

（六）小企业经过1年期以上的制造才能达到预定可销售状态的产品在制造完成之前发生的借款利息，在应付利息日根据借款合同利率计算确定的利息费用，借记本科目，贷记“应付利息”科目。制造完成之后发生的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目。

（七）将制造费用分配计入有关的成本核算对象，借记“生产成本——基本生产成本、辅助生产成本”等科目，贷记本科目。

（八）季节性生产小企业制造费用全年实际发生额与分配额的差额，除其中属于为下一年开工生产做准备的可留待下一年分配外，其余部分实际发生额大于分配额的差额，借记“生产成本——基本生产成本”科目，贷记本科目；实际发生额小于分配额的差额，做相反的会计分录。

四、除季节性的生产性小企业外，本科目期末应无余额。

4301 研发支出

一、本科目核算小企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。

二、本科目应按照研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算。

三、研发支出的主要账务处理。

（一）小企业自行研究开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记本科目（费用化支出），满足资本化条件的，借记本科目（资本化支出），贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”、“应付利息”等科目。

（二）研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按本科目（资本化支出）的余额，借记“无形资产”科目，贷记本科目（资本

化支出）。

月末，应将本科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记本科目（费用化支出）。

四、本科目期末借方余额，反映小企业正在进行的无形资产开发项目满足资本化条件的支出。

4401 工程施工

一、本科目核算小企业（建筑业）实际发生的各种工程成本。

二、本科目应按照建造合同项目分别“合同成本”和“间接费用”进行明细核算。

三、工程施工的主要账务处理。

（一）小企业进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、临时设施折旧费等其他直接费用，借记本科目（合同成本），贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。

发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、财产保险费、工程保修费、固定资产折旧费等间接费用，借记本科目（间接费用），贷记“累计折旧”、“银行存款”等科目。

期（月）末，将间接费用分配计入有关合同成本，借记本科目（合同成本），贷记本科目（间接费用）。

（二）确认合同收入和合同费用时，借记“应收账款”、“预收账款”等科目，贷记“主营业务收入”科目；按照应结转的合同成本，借记“主营业务成本”科目，贷记本科目（合同成本）。

四、本科目期末借方余额，反映小企业尚未完工的建造合同成本和合同毛利。

4403 机械作业

一、本科目核算小企业（建筑业）及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业（含机械化施工和运输作业等） 所发生的各项费用。

小企业及其内部独立核算的施工单位，从外单位或本企业其他内部独立核算的机械站租入施工机械发生的机械租赁费，在“工程施工”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照施工机械或运输设备的种类等进行明细核算。

小企业内部独立核算的机械施工、运输单位使用自有施工机械或运输设备进行机械作业所发生的各项费用，应按照成本核算对象和成本项目进行归集。

成本项目一般分为：职工薪酬、燃料及动力费、折旧及修理费、其他直接费用、间接费用（为组织和管理机械作业生产所发生的费用）。

三、机械作业的主要账务处理。

（一）小企业发生的机械作业支出，借记本科目，贷记“原材料”、“应付职工薪酬”、“累计折旧”等科目。

（二）期（月）末，小企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队为本企业承包的工程进行机械化施工和运输作业的成本，应转入承包工程的成本，借记“工程施工”科目，贷记本科目。

对外单位、专项工程等提供机械作业（含运输设备）的成本，借记“生产成本（或劳务成本）”科目，贷记本科目。

四、本科目期末应无余额。

损益类

5001 主营业务收入

一、本科目核算小企业确认的销售商品或提供劳务等主营业务的收入。

二、本科目应按照主营业务的种类进行明细核算。

三、主营业务收入的主要账务处理。

小企业销售商品或提供劳务实现的收入，应当按照实际收到或应收的金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，按照税法规定应交纳的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按照确认的销售商品收入，贷记本科目。

发生销货退回（不论属于本年度还是属于以前年度的销售），按照应冲减销售商品收入的金额，借记本科目，按照实际支付或应退还的金额，贷记“银行存款”、“应收账款”等科目。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的账务处理。

四、月末，可将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5051 其他业务收入

一、本科目核算小企业确认的除主营业务活动以外的其他日常生产经营活动实现的收入。包括：出租固定资产、出租无形资产、销售材料等实现的收入。

二、本科目应按照其他业务收入种类进行明细核算。

三、其他业务收入的主要账务处理。

小企业确认的其他业务收入，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的账务处理。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5111 投资收益

一、本科目核算小企业确认的投资收益或投资损失。

二、本科目应按照投资项目进行明细核算。

三、投资收益的主要账务处理。

（一）对于短期股票投资、短期基金投资和长期股权投资，小企业应当按照被投资单位宣告分派的现金股利或利润中属于本企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

（二）在长期债券投资或短期债券投资持有期间，在债务人应付利息日，按照分期付息、一次还本的长期债券投资或短期债券投资的票面利率计算的利息收入，借记“应收利息”科目，贷记本科目；按照一次还本付息的长期债券投资票面利率计算的利息收入，借记“长期债券投资——应计利息”科目，贷记本科目。

在债务人应付利息日，按照应分摊的债券溢折价金额，借记或贷记本科目，贷记或借记“长期债券投资——溢折价”科目。

（三）出售短期投资、处置长期股权投资和长期债券投资，应当按照实际收到的价款或收回的金额，借记“银行存款”或“库存现金”科目，按照其账面余额，贷记“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债券投资”科目，按照尚未领取的现金股利或利润、债券利息收入，贷记“应收股利”、“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

5301 营业外收入

一、本科目核算小企业实现的各项营业外收入。包括：非流动资产处置净收益、政府补助、捐赠收益、盘盈收益、汇兑收益、出租包

装物和商品的租金收入、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、违约金收益等。

小企业收到出口产品或商品按照规定退回的增值税款，在“其他应收款”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照营业外收入项目进行明细核算。

三、营业外收入的主要账务处理。

（一）小企业确认非流动资产处置净收益，比照“固定资产清理”、“无形资产”等科目的相关规定进行账务处理。

（二）确认的政府补助收入，借记“银行存款”或“递延收益”科目，贷记本科目。

（三）小企业按照规定实行企业所得税、增值税（不含出口退税）、消费税、营业税等先征后返的，应当在实际收到返还的企业所得税、增值税、消费税、营业税等时，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（四）确认的捐赠收益，借记“银行存款”、“固定资产”等科目，贷记本科目。

（五）确认的盘盈收益，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢”科目，贷记本科目。

（六）确认的汇兑收益，借记有关科目，贷记本科目。

（七）确认的出租包装物和商品的租金收入、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、违约金收益等，借记“其他应收款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记本科目。

（八）确认的已作坏账损失处理后又收回的应收款项，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5401 主营业务成本

一、本科目核算小企业确认销售商品或提供劳务等主营业务收入应结转的成本。

二、本科目应按照主营业务的种类进行明细核算。

三、主营业务成本的主要账务处理。

（一）月末，小企业可根据本月销售各种商品或提供各种劳务实际成本，计算应结转的主营业务成本，借记本科目，贷记“库存商品”、“生产成本”、“工程施工”等科目。

（二）本月发生的销售退回，可以直接从本月的销售数量中减去，得出本月销售的净数量，然后计算应结转的主营业务成本，也可以单独计算本月销售退回成本，借记“库存商品”等科目，贷记本科目。

四、月末，可将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5402 其他业务成本

一、本科目核算小企业确认的除主营业务活动以外的其他日常生产经营活动所发生的支出。包括：销售材料的成本、出租固定资产的折旧费、出租无形资产的摊销额等。

二、本科目应按照其他业务成本的种类进行明细核算。

三、其他业务成本的主要账务处理。

小企业发生的其他业务成本，借记本科目，贷记“原材料”、“周转材料”、“累计折旧”、“累计摊销”、“银行存款”等科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5403 营业税金及附加

一、本科目核算小企业开展日常生产经营活动应负担的消费税、

营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等相关税费。

与最终确认营业外收入或营业外支出相关的税费，在“固定资产清理”、“无形资产”等科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照税费种类进行明细核算。

三、营业税金及附加的主要账务处理。

小企业按照规定计算确定的与其日常生产经营活动相关的税费，借记本科目，贷记“应交税费”等科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5601 销售费用

一、本科目核算小企业在销售商品或提供劳务过程中发生的各种费用。包括：销售人员的职工薪酬、商品维修费、运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费和业务宣传费、展览费等费用。

小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括：运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等），也在本科目核算。

二、本科目应按照费用项目进行明细核算。

三、销售费用的主要账务处理。

小企业在销售商品或提供劳务过程中发生的销售人员的职工薪酬、商品维修费、运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费、业务宣传费、展览费等费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的运输费、装

卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付账款”等科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5602 管理费用

一、本科目核算小企业为组织和管理生产经营发生的其他费用。包括：小企业在筹建期间内发生的开办费、行政管理部门发生的费用（包括：固定资产折旧费、修理费、办公费、水电费、差旅费、管理人员的职工薪酬等）、业务招待费、研究费用、技术转让费、相关长期待摊费用摊销、财产保险费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费等费用。

小企业（批发业、零售业）管理费用不多的，可不设置本科目，本科目的核算内容可并入“销售费用”科目核算。

二、本科目应按照费用项目进行明细核算。

三、管理费用的主要账务处理。

（一）小企业在筹建期间内发生的开办费（包括：相关人员的职工薪酬、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等费用），在实际发生时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）行政管理部门人员的职工薪酬，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（三）行政管理部门计提的固定资产折旧费和发生的修理费，借记本科目，贷记“累计折旧”、“银行存款”等科目。

（四）行政管理部门发生的办公费、水电费、差旅费，借记本科

目，贷记“银行存款”等科目。

（五）小企业发生的业务招待费、相关长期待摊费用摊销、技术转让费、财产保险费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费等，借记本科目，贷记“银行存款”、“长期待摊费用”等科目。

（六）小企业自行研究无形资产发生的研究费用，借记本科目，贷记“研发支出”科目。

四、月末，可将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5603 财务费用

一、本科目核算小企业为筹集生产经营所需资金发生的筹资费用。包括：利息费用（减利息收入）、汇兑损失、银行相关手续费、小企业给予的现金折扣（减享受的现金折扣）等费用。

小企业为购建固定资产、无形资产和经过1年期以上的制造才能达到预定可销售状态的存货发生的借款费用，在“在建工程”、“研发支出”、“制造费用”等科目核算，不在本科目核算。

小企业发生的汇兑收益，在“营业外收入”科目核算，不在本科目核算。

二、本科目应按照费用项目进行明细核算。

三、财务费用的主要账务处理。

（一）小企业发生的利息费用、汇兑损失、银行相关手续费、给予的现金折扣等，借记本科目，贷记“应付利息”、“银行存款”等科目。

（二）持未到期的商业汇票向银行贴现，应当按照实际收到的金额（即减去贴现息后的净额），借记“银行存款”科目，按照贴现息，借记本科目，按照商业汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目（银

行无追索权情况下）或“短期借款”科目（银行有追索权情况下）。

（三）发生的应冲减财务费用的利息收入、享受的现金折扣等，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5711 营业外支出

一、本科目核算小企业发生的各项营业外支出。包括：存货的盘亏、毁损、报废损失，非流动资产处置净损失，坏账损失，无法收回的长期债券投资损失，无法收回的长期股权投资损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，税收滞纳金，罚金，罚款，被没收财物的损失，捐赠支出，赞助支出等。

二、本科目应按照支出项目进行明细核算。

三、营业外支出的主要账务处理。

（一）小企业确认存货的盘亏、毁损、报废损失，非流动资产处置净损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，借记本科目、“生产性生物资产累计折旧”、“累计摊销”等科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢”、“固定资产清理”、“生产性生物资产”、“无形资产”等科目。

（二）根据小企业会计准则规定确认实际发生的坏账损失、长期债券投资损失，应当按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照应收账款、预付账款、其他应收款、长期债券投资的账面余额，贷记“应收账款”、“预付账款”、“其他应收款”、“长期债券投资”等科目，按照其差额，借记本科目。

（三）根据小企业会计准则规定确认实际发生的长期股权投资损失，按照可收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照长期股权投

资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按照其差额，借记本科目。

（四）支付的税收滞纳金、罚金、罚款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（五）确认被没收财物的损失、捐赠支出、赞助支出，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、月末，可将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

5801 所得税费用

一、本科目核算小企业根据企业所得税法确定的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

小企业根据企业所得税法规定补交的所得税，也通过本科目核算。

小企业按照规定实行企业所得税先征后返的，实际收到返还的企业所得税，在“营业外收入”科目核算，不在本科目核算。

二、所得税费用的主要账务处理。

年度终了，小企业按照企业所得税法规定计算确定的当期应纳税税额，借记本科目，贷记“应交税费——应交企业所得税”科目。

三、年度终了，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

三、财务报表

小企业的财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。

（一）财务报表种类和格式

编　　号	报表名称	编报期
会小企 01 表	资产负债表	月报、年报
会小企 02 表	利润表	月报、年报
会小企 03 表	现金流量表	月报、年报

（二）小企业资产负债表格式及编制说明

资产负债表

会小企 01 表

编制单位:　　年　月　日　　单位: 元

资　　产	行次	期末余额	年初余额	负　债和所有者权益	行次	期末余额	年初余额
流动资产:				流动负债:			
货币资金	1			短期借款	31		
短期投资	2			应付票据	32		
应收票据	3			应付账款	33		
应收账款	4			预收账款	34		
预付账款	5			应付职工薪酬	35		
应收股利	6			应交税费	36		
应收利息	7			应付利息	37		
其他应收款	8			应付利润	38		
存货	9			其他应付款	39		
其中: 原材料	10			其他流动负债	40		
在产品	11			流动负债合计	41		
库存商品	12			非流动负债:			
周转材料	13			长期借款	42		
其他流动资产	14			长期应付款	43		
流动资产合计	15			递延收益	44		
非流动资产:				其他非流动负债	45		
长期债券投资	16			非流动负债合计	46		
长期股权投资	17			负债合计	47		
固定资产原价	18						
减: 累计折旧	19						
固定资产账面价值	20						
在建工程	21						
工程物资	22						
固定资产清理	23						

资　　产	行次	期末余额	年初余额	负　债 和所有者权益	行次	期末余额	年初余额
生产性生物资产	24			所有者权益（或股东权益）:			
无形资产	25			实收资本（或股本）	48		
开发支出	26			资本公积	49		
长期待摊费用	27			盈余公积	50		
其他非流动资产	28			未分配利润	51		
非流动资产合计	29			所有者权益（或股东权益）合计	52		
资产总计	30			负债和所有者权益（或股东权益）总计	53		

小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应在“实收资本（或股本）”项目下增加“减：已归还投资”项目单独列示。

1．本表反映小企业某一特定日期全部资产、负债和所有者权益的情况。

2．本表“年初余额”栏内各项数字，应根据上年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。

3．本表“期末余额”各项目的内容和填列方法：

（1）“货币资金”项目，反映小企业库存现金、银行存款、其他货币资金的合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”科目的期末余额合计填列。

（2）“短期投资”项目，反映小企业购入的能随时变现并且持有时间不准备超过1年的股票、债券和基金投资的余额。本项目应根据“短期投资”科目的期末余额填列。

（3）“应收票据”项目，反映小企业收到的未到期收款也未向银行贴现的应收票据（银行承兑汇票和商业承兑汇票）。本项目应根据“应收票据”科目的期末余额填列。

（4）“应收账款”项目，反映小企业因销售商品、提供劳务等日常生产经营活动应收取的款项。本项目应根据“应收账款”的期末余额分析填列。如“应收账款”科目期末为贷方余额，应当在“预收账款”项目列示。

（5）“预付账款”项目，反映小企业按照合同规定预付的款项。包括：根据合同规定预付的购货款、租金、工程款等。本项目应根据“预付账款”科目的期末借方余额填列；如“预付账款”科目期末为贷方余额，应当在“应付账款”项目列示。

属于超过1年期以上的预付账款的借方余额应当在“其他非流动资产”项目列示。

（6）“应收股利”项目，反映小企业应收取的现金股利或利润。本项目应根据“应收股利”科目的期末余额填列。

（7）“应收利息”项目，反映小企业债券投资应收取的利息。小企业购入一次还本付息债券应收的利息，不包括在本项目内。本项目应根据“应收利息”科目的期末余额填列。

（8）“其他应收款”项目，反映小企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息等以外的其他各种应收及暂付款项。包括：各种应收的赔款、应向职工收取的各种垫付款项等。本项目应根据“其他应收款”科目的期末余额填列。

（9）“存货”项目，反映小企业期末在库、在途和在加工中的各项存货的成本。包括：各种原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料（包装物、低值易耗品等）、消耗性生物资产等。本项目应根据“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“材料成本差异”、“生产成本”、“库存商品”、“商品进销差价”、“委托加工物资”、“周转材料”、“消耗性生物资产”等科目的期末余额分析填列。

（10）“其他流动资产”项目，反映小企业除以上流动资产项目外的其他流动资产（含1年内到期的非流动资产）。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

（11）“长期债券投资”项目，反映小企业准备长期持有的债券投

资的本息。本项目应根据“长期债券投资”科目的期末余额分析填列。

（12）“长期股权投资”项目，反映小企业准备长期持有的权益性投资的成本。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额填列。

（13）“固定资产原价”和“累计折旧”项目，反映小企业固定资产的原价（成本）及累计折旧。这两个项目应根据“固定资产”科目和“累计折旧”科目的期末余额填列。

（14）“固定资产账面价值”项目，反映小企业固定资产原价扣除累计折旧后的余额。本项目应根据“固定资产”科目的期末余额减去“累计折旧”科目的期末余额后的金额填列。

（15）“在建工程”项目，反映小企业尚未完工或虽已完工，但尚未办理竣工决算的工程成本。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（16）“工程物资”项目，反映小企业为在建工程准备的各种物资的成本。本项目应根据“工程物资”科目的期末余额填列。

（17）“固定资产清理”项目，反映小企业因出售、报废、毁损、对外投资等原因处置固定资产所转出的固定资产账面价值以及在清理过程中发生的费用等。本项目应根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列；如“固定资产清理”科目期末为贷方余额，以“-”号填列。

（18）“生产性生物资产”项目，反映小企业生产性生物资产的账面价值。本项目应根据“生产性生物资产”科目的期末余额减去“生产性生物资产累计折旧”科目的期末余额后的金额填列。

（19）“无形资产”项目，反映小企业无形资产的账面价值。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额减去“累计摊销”科目的期末余额后的金额填列。

（20）“开发支出”项目，反映小企业正在进行的无形资产研究开发项目满足资本化条件的支出。本项目应根据“研发支出”科目的期末余额填列。

（21）“长期待摊费用”项目，反映小企业尚未摊销完毕的已提足折旧的固定资产的改建支出、经营租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出和其他长期待摊费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额分析填列。

（22）“其他非流动资产”项目，反映小企业除以上非流动资产以外的其他非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

（23）“短期借款”项目，反映小企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年内的、尚未偿还的各种借款本金。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（24）“应付票据”项目，反映小企业因购买材料、商品和接受劳务等日常生产经营活动开出、承兑的商业汇票（银行承兑汇票和商业承兑汇票）尚未到期的票面金额。本项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

（25）“应付账款”项目，反映小企业因购买材料、商品和接受劳务等日常生产经营活动尚未支付的款项。本项目应根据“应付账款”科目的期末余额填列。如“应付账款”科目期末为借方余额，应当在“预付账款”项目列示。

（26）“预收账款”项目，反映小企业根据合同规定预收的款项。包括：预收的购货款、工程款等。本项目应根据“预收账款”科目的期末贷方余额填列；如“预收账款”科目期末为借方余额，应当在“应收账款”项目列示。

属于超过 1 年期以上的预收账款的贷方余额应当在“其他非流动

负债”项目列示。

（27）“应付职工薪酬”项目，反映小企业应付未付的职工薪酬。本项目应根据“应付职工薪酬”科目期末余额填列。

（28）“应交税费”项目，反映小企业期末未交、多交或尚未抵扣的各种税费。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列；如“应交税费”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

（29）“应付利息”项目，反映小企业尚未支付的利息费用。本项目应根据“应付利息”科目的期末余额填列。

（30）“应付利润”项目，反映小企业尚未向投资者支付的利润。本项目应根据“应付利润”科目的期末余额填列。

（31）“其他应付款”项目，反映小企业除应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付利润等以外的其他各项应付、暂收的款项。包括：应付租入固定资产和包装物的租金、存入保证金等。本项目应根据“其他应付款”科目的期末余额填列。

（32）“其他流动负债”项目，反映小企业除以上流动负债以外的其他流动负债（含1年内到期的非流动负债）。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

（33）“长期借款”项目，反映小企业向银行或其他金融机构借入的期限在1年以上的、尚未偿还的各项借款本金。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额分析填列。

（34）“长期应付款”项目，反映小企业除长期借款以外的其他各种应付未付的长期应付款项。包括：应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。本项目应根据“长期应付款”科目的期末余额分析填列。

（35）“递延收益”项目，反映小企业收到的、应在以后期间计入

损益的政府补助。本项目应根据“递延收益”科目的期末余额分析填列。

（36）“其他非流动负债”项目，反映小企业除以上非流动负债项目以外的其他非流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

（37）“实收资本（或股本）”项目，反映小企业收到投资者按照合同协议约定或相关规定投入的、构成小企业注册资本的部分。本项目应根据“实收资本（或股本）”科目的期末余额分析填列。

（38）“资本公积”项目，反映小企业收到投资者投入资本超出其在注册资本中所占份额的部分。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

（39）“盈余公积”项目，反映反映小企业（公司制）的法定公积金和任意公积金，小企业（外商投资）的储备基金和企业发展基金。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

（40）“未分配利润”项目，反映小企业尚未分配的历年结存的利润。本项目应根据“利润分配”科目的期余额填列。未弥补的亏损，在本项目内以“-”号填列。

4. 本表中各项目之间的勾稽关系为:

行 15=行 1+行 2+行 3+行 4+行 5+行 6+行 7+行 8+行 9+行 14;

行 9≥行 10+行 11+ 行 12+行 13;

行 29=行 16+行 17+行 20+行 21+行 22+行 23+行 24+行 25+行 26 +行 27+行 28

行 20=行 18-行 19;

行 30=行 15+行 29;

行 41=行 31+行 32+行 33+行 34+行 35+行 36+行 37+行 38

+行 39+行 40;

行 46=行 42+行 43+行 44+行 45;

行 47=行 41+行 46;

行 52=行 48+行 49+行 50+行 51;

行 53=行 47+行 52=行 30。

（三）小企业利润表格式及编制说明

利润表

会小企 02 表

编制单位:　　____年____月　　单位: 元

项　　目	行次	本年累计金额	本月金额
一、营业收入	1		
减: 营业成本	2		
营业税金及附加	3		
其中: 消费税	4		
营业税	5		
城市维护建设税	6		
资源税	7		
土地增值税	8		
城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税	9		
教育费附加、矿产资源补偿费、排污费	10		
销售费用	11		
其中: 商品维修费	12		
广告费和业务宣传费	13		
管理费用	14		
其中: 开办费	15		
业务招待费	16		
研究费用	17		
财务费用	18		
其中: 利息费用（收入以“-”号填列）	19		
加: 投资收益（损失以“-”号填列）	20		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	21		
加: 营业外收入	22		
其中: 政府补助	23		
减: 营业外支出	24		
其中: 坏账损失	25		
无法收回的长期债券投资损失	26		
无法收回的长期股权投资损失	27		
自然灾害等不可抗力因素造成的损失	28		
税收滞纳金	29		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	30		

减：所得税费用	31		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	32		

1. 本表反映小企业在一定会计期间内利润（亏损）的实现情况。

2. 本表“本年累计金额”栏反映各项目自年初起至报告期末止的累计实际发生额。

本表“本月金额”栏反映各项目的本月实际发生额；在编报年度财务报表时，应将“本月金额”栏改为“上年金额”栏，填列上年全年实际发生额。

3. 本表各项目的内容及其填列方法：

（1）“营业收入”项目，反映小企业销售商品和提供劳务所实现的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”科目和“其他业务收入”科目的发生额合计填列。

（2）“营业成本”项目，反映小企业所销售商品的成本和所提供劳务的成本。本项目应根据“主营业务成本”科目和“其他业务成本”科目的发生额合计填列。

（3）“营业税金及附加”项目，反映小企业开展日常生产活动应负担的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。本项目应根据“营业税金及附加”科目的发生额填列。

（4）“销售费用”项目，反映小企业销售商品或提供劳务过程中发生的费用。本项目应根据“销售费用”科目的发生额填列。

（5）“管理费用”项目，反映小企业为组织和管理生产经营发生的其他费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额填列。

（6）“财务费用”项目，反映小企业为筹集生产经营所需资金发

生的筹资费用。本项目应根据“财务费用”科目的发生额填列。

（7）“投资收益”项目，反映小企业股权投资取得的现金股利（或利润）、债券投资取得的利息收入和处置股权投资和债券投资取得的处置价款扣除成本或账面余额、相关税费后的净额。本项目应根据“投资收益”科目的发生额填列；如为投资损失，以“-”号填列。

（8）“营业利润”项目，反映小企业当期开展日常生产经营活动实现的利润。本项目应根据营业收入扣除营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用，加上投资收益后的金额填列。如为亏损，以“-”号填列。

（9）“营业外收入”项目，反映小企业实现的各项营业外收入金额。包括：非流动资产处置净收益、政府补助、捐赠收益、盘盈收益、汇兑收益、出租包装物和商品的租金收入、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、违约金收益等。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额填列。

（10）“营业外支出”项目，反映小企业发生的各项营业外支出金额。包括：存货的盘亏、毁损、报废损失，非流动资产处置净损失，坏账损失，无法收回的长期债券投资损失，无法收回的长期股权投资损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，税收滞纳金，罚金，罚款，被没收财物的损失，捐赠支出，赞助支出等。本项目应根据“营业外支出”科目的发生额填列。

（11）“利润总额”项目，反映小企业当期实现的利润总额。本项目应根据营业利润加上营业外收入减去营业外支出后的金额填列。如为亏损总额，以“-”号填列。

（12）“所得税费用”项目，反映小企业根据企业所得税法确定的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”

科目的发生额填列。

（13）“净利润”项目，反映小企业当期实现的净利润。本项目应根据利润总额扣除所得税费用后的金额填列。如为净亏损，以“－”号填列。

4. 本表中各项目之间的勾稽关系为:

行 21=行 1-行 2-行 3-行 11-行 14-行 18+行 20;

行 3≥行 4+行 5+行 6+行 7+行 8+行 9+行 10;

行 11≥行 12+行 13;

行 14≥行 15+行 16+行 17;

行 18≥行 19;

行 30=行 21+行 22-行 24;

行 22≥行 23;

行 24≥行 25+行 26+行 27+行 28+行 29;

行 32=行 30-行 31。

（四）小企业现金流量表格式及编制说明

现金流量表

会小企 03 表

编制单位:　　____年____月　　单位：元

项　　目	行次	本年累计金额	本月金额
一、经营活动产生的现金流量:			
销售产成品、商品、提供劳务收到的现金	1		
收到其他与经营活动有关的现金	2		
购买原材料、商品、接受劳务支付的现金	3		
支付的职工薪酬	4		
支付的税费	5		
支付其他与经营活动有关的现金	6		
经营活动产生的现金流量净额	7		
二、投资活动产生的现金流量:			
收回短期投资、长期债券投资和长期股权投资收到的现金	8		
取得投资收益收到的现金	9		
处置固定资产、无形资产和其他非流动资产收回的现金净额	10		

项　　目	行次	本年累计金额	本月金额
短期投资、长期债券投资和长期股权投资支付的现金	11		
购建固定资产、无形资产和其他非流动资产支付的现金	12		
投资活动产生的现金流量净额	13		
三、筹资活动产生的现金流量:			
取得借款收到的现金	14		
吸收投资者投资收到的现金	15		
偿还借款本金支付的现金	16		
偿还借款利息支付的现金	17		
分配利润支付的现金	18		
筹资活动产生的现金流量净额	19		
四、现金净增加额	20		
加: 期初现金余额	21		
五、期末现金余额	22		

1. 本表反映小企业一定会计期间内有关现金流入和流出的信息。

2. 本表“本年累计金额”栏反映各项目自年初起至报告期末止的累计实际发生额。

本表“本月金额”栏反映各项目的本月实际发生额；在编报年度财务报表时，应将“本月金额”栏改为“上年金额”栏，填列上年全年实际发生额。

3. 本表各项目的内容及填列方法如下:

（1）经营活动产生的现金流量

①“销售产成品、商品、提供劳务收到的现金”项目，反映小企业本期销售产成品、商品、提供劳务收到的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”和“主营业务收入”等科目的本期发生额分析填列。

②“收到其他与经营活动有关的现金”项目，反映小企业本期收到的其他与经营活动有关的现金。本项目可以根据“库存现金”和“银行存款”等科目的本期发生额分析填列。

③“购买原材料、商品、接受劳务支付的现金”项目，反映小企

业本期购买原材料、商品、接受劳务支付的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“原材料”、“库存商品”等科目的本期发生额分析填列。

④“支付的职工薪酬”项目，反映小企业本期向职工支付的薪酬。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应付职工薪酬”科目的本期发生额填列。

⑤“支付的税费”项目，反映小企业本期支付的税费。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应交税费”等科目的本期发生额填列。

⑥“支付其他与经营活动有关的现金”项目，反映小企业本期支付的其他与经营活动有关的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”等科目的本期发生额分析填列。

（2）投资活动产生的现金流量

①“收回短期投资、长期债券投资和长期股权投资收到的现金”项目，反映小企业出售、转让或到期收回短期投资、长期股权投资而收到的现金，以及收回长期债券投资本金而收到的现金，不包括长期债券投资收回的利息。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债券投资”等科目的本期发生额分析填列。

②“取得投资收益收到的现金”项目，反映小企业因权益性投资和债权性投资取得的现金股利或利润和利息收入。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“投资收益”等科目的本期发生额分析填列。

③“处置固定资产、无形资产和其他非流动资产收回的现金净额”项目，反映小企业处置固定资产、无形资产和其他非流动资产取得的

现金，减去为处置这些资产而支付的有关税费等后的净额。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“固定资产清理”、“无形资产”、“生产性生物资产”等科目的本期发生额分析填列。

④“短期投资、长期债券投资和长期股权投资支付的现金”项目，反映小企业进行权益性投资和债权性投资支付的现金。包括：企业取得短期股票投资、短期债券投资、短期基金投资、长期债券投资、长期股权投资支付的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期债券投资”、“长期股权投资”等科目的本期发生额分析填列。

⑤“购建固定资产、无形资产和其他非流动资产支付的现金”项目，反映小企业购建固定资产、无形资产和其他非流动资产支付的现金。包括：购买机器设备、无形资产、生产性生物资产支付的现金、建造工程支付的现金等现金支出，不包括为购建固定资产、无形资产和其他非流动资产而发生的借款费用资本化部分和支付给在建工程和无形资产开发项目人员的薪酬。为购建固定资产、无形资产和其他非流动资产而发生借款费用资本化部分，在“偿还借款利息支付的现金”项目反映；支付给在建工程和无形资产开发项目人员的薪酬，在“支付的职工薪”项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“研发支出”、“生产性生物资产”、“应付职工薪酬”等科目的本期发生额分析填列。

（3）筹资活动产生的现金流量

①“取得借款收到的现金”项目，反映小企业举借各种短期、长期借款收到的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”等科目的本期发生额分析填列。

②“吸收投资者投资收到的现金”项目，反映小企业收到的投资

者作为资本投入的现金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“实收资本”、“资本公积”等科目的本期发生额分析填列。

③“偿还借款本金支付的现金”项目，反映小企业以现金偿还各种短期、长期借款的本金。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”等科目的本期发生额分析填列。

④“偿还借款利息支付的现金”项目，反映小企业以现金偿还各种短期、长期借款的利息。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应付利息”等科目的本期发生额分析填列。

⑤“分配利润支付的现金”项目，反映小企业向投资者实际支付的利润。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应付利润”等科目的本期发生额分析填列。

4. 本表中各项目之间的勾稽关系为:

行 7=行 1+行 2-行 3-行 4-行 5-行 6;

行 13=行 8+行 9+行 10-行 11-行 12;

行 19=行 14+行 15-行 16-行 17-行 18;

行 20=行 7+行 13+行 19;

行 22=行 20+行 21。

（五）附注

附注是财务报表的重要组成部分。小企业应当按照小企业会计准则规定披露附注信息，主要包括下列内容:

1. 遵循小企业会计准则的声明

小企业应当声明编制的财务报表符合小企业会计准则的要求，真实、完整地反映了小企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

2. 短期投资、应收账款、存货、固定资产项目的说明。

（1）短期投资的披露格式如下:

项　目	期末账面余额	期末市价	期末账面余额与市价的差额
1. 股票			
2. 债券			
3. 基金			
4. 其他			
合　计			

（2）应收账款按账龄结构披露的格式如下:

账龄结构	期末账面余额	年初账面余额
1 年以内（含 1 年）		
1 年至 2 年（含 2 年）		
2 年至 3 年（含 3 年）		
3 年以上		
合　计		

（3）存货的披露格式如下:

存货种类	期末账面余额	期末市价	期末账面余额与市价的差额
1. 原材料			
2. 在产品			
3. 库存商品			
4. 周转材料			
5. 消耗性生物资产			
……			
合　计			

（4）固定资产的披露格式如下:

项　　目	原　价	累计折旧	期末账面价值
1. 房屋、建筑物			
2. 机器			
3. 机械			
4. 运输工具			
5. 设备			
6. 器具			
7. 工具			
……			
合　　计			

3. 应付职工薪酬、应交税费项目的说明。

（1）应付职工薪酬的披露格式如下:

应付职工薪酬明细表

会小企 01 表附表 1

编制单位:　　年　月　　单位: 元

项　　目	期末账面余额	年初账面余额
1. 职工工资		
2. 奖金、津贴和补贴		
3. 职工福利费		
4. 社会保险费		
5. 住房公积金		
6. 工会经费		
7. 职工教育经费		
8. 非货币性福利		
9. 辞退福利		
10. 其他		
合　　计		

（2）应交税费的披露格式如下:

应交税费明细表

会小企 01 表附表 2

编制单位:　　年　月　　单位：元

项　　目	期末账面余额	年初账面余额
1. 增值税		
2. 消费税		
3. 营业税		
4. 城市维护建设税		
5. 企业所得税		
6. 资源税		
7. 土地增值税		
8. 城镇土地使用税		
9. 房产税		
10. 车船税		
11. 教育费附加		
12. 矿产资源补偿费		
13. 排污费		
14. 代扣代缴的个人所得税		
……		
合　　计		

4. 利润分配的说明。

利润分配表

会小企 01 表附表 3

编制单位:　　年度　　单位：元

项　　目	行次	本年金额	上年金额
一、净利润	1		
加：年初未分配利润	2		
其他转入	3		
二、可供分配的利润	4		
减：提取法定盈余公积	5		

提取任意盈余公积	6		
提取职工奖励及福利基金*	7		
提取储备基金*	8		
提取企业发展基金*	9		
利润归还投资**	10		
三、可供投资者分配的利润	11		
减：应付利润	12		
四、未分配利润	13		

* 提取职工奖励及福利基金、提取储备基金、提取企业发展基金这 3 个项目仅适用于小企业（外商投资）按照相关法律规定提取的 3 项基金。

**利润归还投资这个项目仅适用于小企业（中外合作经营）根据合同规定在合作期间归还投资者的投资。

5. 用于对外担保的资产名称、账面余额及形成的原因；未决诉讼、未决仲裁以及对外提供担保所涉及的金额。

6. 发生严重亏损的，应当披露持续经营的计划、未来经营的方案。

7. 对已在资产负债表和利润表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

参见《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》。

8. 其他需要说明的事项。

企业会计准则通用分类标准编报规则

第一章　总　　则

第一条　为规范采用可扩展商业报告语言（XBRL）编报财务报告行为，保证以 XBRL 格式编报的财务报告质量，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则、《可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范》（GB/T 25500-2010）系列国家标准和《企业会计准则通用分类标准》（下称通用分类标准），制定本规则。

第二条　在本规则中，按照通用分类标准编制并对外报送的 XBRL 格式的财务报告称为财务报告实例文档，简称实例文档。如果企业应用通用分类标准时进行了扩展，报送的文件应包括实例文档及相应的扩展分类标准。按照通用分类标准编制和报送实例文档和扩展分类标准的，应当遵循本规则。

第三条　以 XBRL 格式编报财务报告时，应当遵循《可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范第 1 部分: 基础》（GB/T 25500.1-2010）、《可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范第 2 部分：维度》（GB/T 25500.2-2010）、《可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范第 3 部分：公式》（GB/T 25500.3-2010）、《可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范

第 4 部分：版本》（GB/T 25500.4-2010）系列国家标准、通用分类标准以及《企业会计准则通用分类标准指南》（下称通用分类标准指南）的要求。

第四条 XBRL 财务报告的编报，应当遵循最新版本的 XBRL 技术规范国家标准和通用分类标准。

第二章 一般性技术原则

第五条 XBRL 财务报告的扩展分类标准和实例文档应当采用与通用分类标准一致的编码方式，即“UTF-8”编码。

第六条 在扩展分类标准的命名空间中，应当包含日期信息以区分扩展分类标准的不同版本。命名空间的格式为:{企业网络域名}/{依据的会计准则}/{日期}，依据的会计准则在本规则中统一为企业会计准则，简称 cas，日期格式为“yyyy-mm-dd”。例如，abc 公司的网络域名为 www.abc.com，在编报其遵循企业会计准则的 2010 年年度财务报告时，其扩展分类标准命名空间应当为 www.abc.com/cas/2010-12-31。

第七条 扩展分类标准应当包含扩展分类标准模式文件和与其相关的链接库文件。

第八条 在以通用分类标准为基础进行扩展时，不能直接增加、修改、删除通用分类标准文件中的任何内容。

第九条 企业可以采用两种方式应用通用分类标准：复用（Reuse）和重新定义（Redefine）。在复用方式下，企业

在构建扩展分类标准链接库文件时，应引用通用分类标准中的链接库文件并进行扩展，扩展分类标准模式文件应当引用通用分类标准入口文件和企业扩展链接库文件，或者在扩展分类标准中自定义入口文件；在重新定义方式下，企业在构建扩展分类标准链接库文件时，不再引用通用分类标准中的链接库文件，而是根据企业具体要求，重新构建链接库文件，扩展分类标准模式文件应当引用通用分类标准核心模式文件和企业所有扩展链接库文件。

第十条　以XBRL格式编报财务报告应当遵循四级标记要求，具体如下：

一级：将财务报表一般信息、资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中的项目逐一标记；

二级：将每一项附注的全部内容用一个文本块元素（标签后缀为text block的元素）进行整体标记；

三级：将会计政策和会计估计附注中的每一项会计政策和会计估计内容用一个单独的文本块元素（标签后缀为[text block]的元素）进行整体标记；

四级：将附注中重要的金额、百分比和其他数字进行逐一标记。

表1例示了财务报告标记的级别。

表 1　　财务报告标记级别举例

财务报告	标记级别			
	一级标记	二级附注整体标记	三级会计政策标记	四级附注详细标记
资产负债表	是			
利润表	是			
现金流量表	是			
所有者权益变动表	是			
附注 财务报表的编制基础		是		
附注 财务报表的编制基础（详细披露）				是
附注 重要会计政策和会计估计		是		
附注 重要会计政策和会计估计（会计政策）			是	
附注 货币资金		是		
附注 货币资金(详				是

财务报告	标记级别			
	一级标记	二级附注整体标记	三级会计政策标记	四级附注详细标记
细披露）				
附注 固定资产		是		
附注 固定资产(详细披露）				是

第十一条 与合并财务报表一同提供的母公司个别财务报表披露的标记，应当使用通用分类标准定义的通用维度“维度——合并和个别财务报表”进行区分，若不以通用维度区分，默认为对合并财务报表的披露。

第十二条 企业扩展分类标准应当遵循通用分类标准的建模方式。例如，通用分类标准对资产减值准备增减变动信息披露，未使用维度表格建模，则在标记类似披露时，除非披露结构有重大区别，否则应当沿用通用分类标准的建模方式，即也不使用维度表格。

第三章 企业扩展分类标准模式文件规则

第十三条 企业扩展分类标准模式文件的命名格式为{企业法定中文名称}-{工商行政管理注册号}-{日期}.{文件后缀}。文件名称各组成部分之间以英文字符集中的中划线

连接。其中，{企业法定中文名称}是企业营业执照上的名称；{工商行政管理注册号}是营业执照上的注册号（15 位数字）；{日期}是财务报表日，格式为 YYYYMMDD；{文件后缀}是扩展分类标准模式文件的后缀，即 xsd。例如，东方公司的法定中文名称为东方股份有限公司，注册号为 123456789012345，2010 年年度财务报告对应的扩展分类标准模式文件应该命名为“东方股份有限公司-123456789012345-20101231.xsd”。

第十四条　对于企业财务报告中标题的标记，应当使用数据类型为字符串类型（stringItemType），抽象属性为是（true）的数据项（item）元素。

第十五条　在采用通用分类标准进行元素匹配时，应当遵循以下原则：

（一）对于含义与通用分类标准中元素一致的元素，应当直接引用通用分类标准的对应元素，不得重复定义。

（二）在进行元素匹配时，只能与通用分类标准中的元素进行匹配，不能直接与通用分类标准中没有使用的国际财务报告准则分类标准中的元素进行匹配。

（三）如果通用分类标准中没有适当元素，应当定义扩展元素。扩展元素的定义不得与通用分类标准已定义的元素冲突。

（四）对于含义相同的财务报告概念只能定义一个扩展

元素，对于属于同一概念的不同数值，不能定义重复元素进行标记。

（五）企业扩展分类标准模式文件中定义的元素必须是在实例文档中使用的元素，实例文档中未使用的冗余元素不得在扩展分类标准模式文件中定义。

（六）元素的期间属性与财务报告披露事项的时间特征（时点或期间）必须完全一致。

（七）如果需要披露的财务报告概念的借贷属性与匹配的通用分类标准元素属性相反，也属于匹配成功，但需要在编制实例文档时给该数值前添加负号。

（八）关于“其他”一类元素的匹配原则，“其他”的含义是指除已披露项目外，其重要性不足以单独披露的项目，不应以企业的“其他”元素和通用分类标准的“其他”元素的分类不同为由认定不匹配。只要财务报告含义相同，就应当匹配通用分类标准“其他”类元素。

第十六条　企业财务报告中属于同一概念不同期间的披露事项，应当采用同一元素进行标记。

第十七条　在进行元素命名和属性定义时，应当遵循以下原则：

（一）元素的名称应以英文标准标签为基础，遵循“驼峰命名法”。英文标准标签的定义规则参见通用分类标准指南。

（二）扩展元素的名称不能与通用分类标准元素名称重

复。元素 ID 格式为{企业扩展分类标准命名空间前缀}_{元素名称}，例如 abc 公司的存货扩展元素 ID 应该为 abc_Inventory。企业扩展分类标准命名空间前缀中不能包含 XBRL 技术规范禁止使用的特殊字符。

（三）所有元素能否为空（nillable）属性均为 true。

（四）虚元素，除域成员元素外，其类型（type）属性是字符串类型（stringItem），抽象（abstract）属性为 true，时期（period）属性是期间型（duration）。

（五）元素的替换组（substitutionGroup）属性只能是维度项（dimensionItem）、超立方体项（hypercubeItem）或数据项（item）三者之一。

（六）轴元素的名称应当以“Axis”结尾，其替换组（substitutionGroup）属性为维度数据项（dimensionItem），抽象（abstract）属性为 true。

（七）表格元素的名称应当以“Table”结尾，其替换组属性为超立方体数据项（hypercubeItem），抽象（abstract）属性为 true。

（八）行项目元素的名称应当以“LineItems”结尾，其抽象属性为 true。

（九）域成员元素的名称应当以“Member”结尾，其类型为域项目型（domainItem），抽象属性为 true。

第四章　企业扩展分类标准链接库文件规则

第十八条　在构建企业扩展分类标准链接库时，应当遵循以下原则：

链接库文档的命名格式为{企业法定中文名称}-{工商行政管理注册号}-{日期}[_{链接库类型}][_{语言类别}].{文件后缀}。其中，{企业法定中文名称}是企业营业执照上的名称；{工商行政管理注册号}是营业执照上的注册号（15 位数字）；{日期}是该报告期间的财务报表日，格式为 YYYYMMDD；{链接库类型}包括 lab、cal、def 和 pre 4 种类型，分别对应标签、计算、定义和列报链接库文件；{语言类别}仅用于标签链接库文件命名，包括 cn 和 en 两种类别，分别用于中、英文标签链接库文件命名；{文件后缀}是扩展分类标准链接库文件的后缀，即 xml。

例如：东方公司的法定中文名称为东方股份有限公司，注册号为 123456789012345，其 2010 年度财务报告扩展分类标准列报链接库的名称应为“东方股份有限公司-123456789012345-20101231_pre.xml”，中文标签链接库名称为“东方股份有限公司-123456789012345-20101231_lab_cn.xml”，英文标签链接库名称为“东方股份有限公司-123456789012345-20101231_lab_en.xml”。

第一条　在构建企业扩展分类标准标签链接库时，除通用

分类标准指南和本规则第十八条规定外，还应当遵循以下原则：

（一）企业在自定义元素标签时，在同一语言下同一个元素不能同时拥有多个标签角色（xlink:role）属性相同的标签。

（二）元素的标准标签名称必须唯一，不同元素的标准标签不得相同。

（三）如果元素需要以合计项的形式列报，应当为该元素定义合计标签，并在列报链接库中将首选标签属性（preferredLabel）设置为合计标签。

（四）如果时点元素在列报时需要区分为期初或期末项，应当为该元素定义期初或期末标签，并在列报链接库中将首选标签属性设置为期初或期末标签。

（五）如果元素的借贷属性与企业财务报告披露的相反，应当为该元素添加负标签。负标签种类和应用方式参见通用分类标准指南。例如，对于元素“CostOfSales”，根据列报要求需要为其设置负标签，标准标签和负标签使用示例如下：

表 2　　标签类型定义示例

标签角色	标签
http://www.xbrl.org/2003/role/label	营业成本
http://www.xbrl.org/2009/role/negatedLabel	减：营业成本

（六）针对同一个元素所拥有的每一个标签角色（xlink:role）属性，都应该同时定义中英文标签。

第二条　在构建企业扩展分类标准列报链接库时，除本规则第十八条规定外，还应当遵循以下原则：

（一）实例文档中所有元素都应当包含在企业扩展分类标准列报链接库中。

（二）企业扩展分类标准列报链接库的每个扩展链接角色（ELR）中的内容应当反映财务报告的列报层级和顺序。

（三）企业扩展分类标准列报链接库应当为元素设置次序（order）属性，同一元素在同一扩展链接角色下的同一层级重复出现时，应该有不同的次序（order）值。

（四）企业扩展分类标准列报链接库如果为一个元素设置了首选标签（preferredLabel），应当在标签链接库中为该元素定义相应标签角色的标签。同一元素在同一扩展链接角色下的同一层级重复出现时，应该在列报链接库中设置不同的

首选标签属性。

第三条 在构建企业扩展分类标准计算链接库时，除本规则第十八条规定外，还应当遵循以下原则：

（一）企业扩展分类标准计算链接库中应当为元素设置次序（order）属性和计算权重（weight）属性。

（二）企业扩展分类标准计算链接库中属于同一个计算关系的父元素和子元素应当具有相同的期间属性。

（三）企业扩展分类标准计算链接库中作为一个计算关系的合计项的父元素不能同时作为该计算关系的子元素。

（四）如果财务报告中包含了两个或两个以上时点或期间事项的加总计算关系，并且实例文档包含相应的数值，应当在计算链接库中为这些元素定义相应的计算关系。

第四条 在构建企业扩展分类标准定义链接库时，除本规则第十八条规定外，还应当遵循以下原则：

（一）企业扩展分类标准定义链接库应当为元素设置次序（order）属性。

（二）企业扩展分类标准定义链接库中，只有域元素才可设置为“维度-域（dimension-domain）”和“维度-默认（dimension-default）”属性。

（三）企业扩展分类标准定义链接库应当将每个维度表格放置在单独的扩展链接角色中。

第五条 企业扩展分类标准链接库中不能包含参考链接

库。

第六条 企业在复用通用分类标准链接库时，应当遵循以下原则：

（一）企业扩展分类标准引入通用分类标准中的各链接库，应在通用分类标准链接库基础上进行增加、禁止等扩展操作，生成企业扩展分类标准链接库。

（二）对于通用分类标准中未定义的扩展链接角色，企业可以根据需要自行定义扩展链接角色。

（三）对于描述企业自定义扩展链接角色类型的角色类型（roleType）元素，其角色通用资源标识符（roleURI）属性的命名格式为{企业网络域名}/role/cas/{编码}。编码采用 6 位数字，首位使用 6；后 5 位由企业自行定义。计算链接库和定义链接库如需按表格拆分扩展链接角色，则在 6 位编码后添加小写英文字母区分。

（四）扩展链接角色（ELR）是一组可被视为一个整体进行处理的财务信息关系的标识符。企业自定义扩展链接角色的角色类型应当包含定义（Definition）元素，该元素命名应当能清晰表示相关财务信息关系的主题，命名格式应遵循{[编码]}{财务信息主题}。其中，{[编码]}规则与角色通用资源标识符（roleURI）属性的编码规则相同；{财务信息主题}指被归为同一扩展链接角色的财务信息所共同表达的主题，通常是财务报告中的章节名称，采用英文命名方式，由企业

根据财务报告自行定义。

（五）同一附注内容应当统一包含在列报链接库的同一个扩展链接角色下，同时按照附注的标记要求分层级进行排列，遵循层级低在上、层级高在下的原则。例如，表 3 例示了“附注-重要会计政策和会计估计”在列报链接库中的标记层级，表 4 例示了“附注-货币资金”在列报链接库中的标记层级，并以文字缩进表示不同的列报层级:

表 3　附注-重要会计政策和会计估计在列报链接库中的标记层级示例

列报项目	标记要求
重要会计政策和会计估计 [text block]	二级: 附注内容的整体标记
重要会计政策及会计估计，金融资产与金融负债 [text block]	三级: 会计政策和会计估计的逐项标记
重要会计政策及会计估计，存货 [text block]	三级: 会计政策和会计估计的逐项标记
重要会计政策及会计估计，长期股权投资 [text block]	三级: 会计政策和会计估计的逐项标记
……	

表 4　　附注-货币资金在列报链接库中的标记层级示例

列报项目	标记要求
货币资金信息披露 [text block]	二级：附注内容的整体标记
货币资金期初期末余额 [abstract]	四级：附注内容的详细标记
……	
受限制的货币资金期初期末余额 [abstract]	四级：附注内容的详细标记
……	

第七条　企业在重新定义扩展分类标准链接库时，应当遵循以下原则：

（一）企业扩展分类标准中应当重新定义链接库，不能直接引用通用分类标准中的链接库。

（二）在扩展列报链接库中，应当针对财务报告附注的四级标记要求中的每一级别，分别定义独立的扩展链接角色。

（三）企业应当为扩展链接角色定义角色类型（roleType）元素，且角色类型元素的角色通用资源标识符（roleURI）和标识符（id）属性必须唯一，不能与通用分类标准重复。

（四）企业自定义扩展链接角色的角色通用资源标识符（roleURI）属性的命名格式为{企业网络域名}/role/cas/{编码1}/{编码2}[编码3]。{编码1}延用通用分类标准相关披露在列报链接库中的扩展链接角色的6位数字编码；如果通用分类标准中没有相关披露的，则企业应当自行为扩展链接角色定义6位编码，首位使用6，后5位自定义。{编码2}为6位数字，表示财务报告章节编号和标记级别，其中，前5位由企业自行按一定顺序进行定义，例如财务报告披露顺序编号；最后1位表示标记级别：1代表财务报表主表，2代表附注整体标记，3代表会计政策和会计估计逐项标记，4代表附注的详细标记。[编码3]为可选项，为英文26个小写字母，计算链接库或定义链接库如需拆分扩展链接角色，则可使用[编码3]用于区别于同一附注的其他扩展链接角色。

例如，abc公司采用重新定义链接库的方式建立其扩展分类标准，针对其财务报告的“附注-存货”,该公司需重新定义一个标记详细程度级别为二级的扩展链接角色，其角色通用资源标识符（roleURI）属性的命名应为www.abc.com/role/cas/801100/021102。其中，www.abc.com为abc公司网络域名，801100[编码1]为对应通用分类标准中“附注-存货（一般工商业）”扩展链接角色的编码；021102[编码2]反映了“附注-存货”在abc公司财务报告披露中的顺序和标记层级，abc公司用02代表附注，110为该公司内部规

定的存货附注在财务报告中的顺序号，最后一位 2 代表标记级别为二级。abc 公司还需对“附注-存货”重新定义一个标记详细程度为四级的扩展链接角色，其角色通用资源标识符（roleURI）属性的命名应为 www.abc.com/role/cas/801100/021104，除最后一位 4 代表标记级别为四级外，其他含义与二级标注相同；在进行四级标记时，为构建存货计算链接库的需要，abc 公司需要使用 a[编码 3]表示拆分后的“附注-存货”，其四级扩展链接角色的角色通用资源标识符（roleURI）属性命名应为 www.abc.com/role/cas/801100/021104a。

（五）企业自定义扩展链接角色的角色类型应当包含定义（Definition）元素，该定义元素命名应当能清晰表示相关财务信息关系的主题，命名格式为{[编码]} {财务报告标记层级} - {财务信息主题}。其中，{[编码]}规则与角色通用资源标识符（roleURI）的{编码 2}[编码 3]规则相同；{财务报告标记层级}指四个标记级别名称，其中一级为 Statements，二级为 Notes，三级为 Policies，四级为 Details；{财务信息主题}指被归为同一扩展链接角色的财务信息所共同表达的主题，通常是财务报告中的章节名称，采用英文命名方式，由企业根据财务报告自行定义。例如，针对企业财务报告的“附注-存货”的二级标记扩展链接角色的定义元素可命名为 [021102] Notes - Inventories；四级标记扩展链接角色的定义

元素可命名为[021104] Details – Inventories; 如果企业需要用到编码 3，则四级标记扩展链接角色的定义元素可命名为[021104a] Details – Inventories。

（六）附注各标记级别的列报链接库应当遵循表 5、表 6 和表 7 所示的结构。表 5、表 6 和表 7 中以文字缩进表示不同的列报层级，XXX 表示财务报告中的对应名称:

表 5　　附注二级整体标记

列报项目的元素	列报项目的标准标签	标记对象
XXXAbstract	XXX [abstract]	附注标题
DisclosureOfXXXExplanatory	XXX 信息披露 [text block]	附注全部内容

注：表中元素和标签的命名格式仅适用于扩展元素和标签的命名。

表 6　　会计政策和会计估计附注三级逐项标记

列报项目的元素	列报项目的标准标签	标记对象
XXXPoliciesAbstract	XXX（会计政策）[abstract]	附注标题
SignificantAccountingPoliciesAndAccountingEstimatesXXXExplan	重要会计政策及会计估计,XXX [text block]	具体会计政策和会计估计

atory		
……	……	

注：表中元素和标签的命名格式仅适用于扩展元素和标签的命名。

表 7　　附注四级详细标记

列报项目的元素	列报项目的标准标签	标记对象
XXXDetailsAbstract	XXX（详细披露）[abstract]	附注标题
XXX	XXX	附注中的金额、百分比和数字
……	……	

注：表中元素和标签的命名格式仅适用于扩展元素和标签的命名。

第五章　实例文档规则

第八条　实例文档的命名格式为{企业法定中文名称}-{工商行政管理注册号}-{日期}.{文件后缀}。文件名称各组成部分之间以英文字符集中的中划线连接。其中，{企业法定中文名称}是企业营业执照上的名称；{工商行政管理注册号}是营业执照上注册号中的 15 位数字；{日期}是该报告期间的财务报表日，格式为 YYYYMMDD；{文件后缀}是扩

展分类标准的后缀，即 xml。 例如：东方公司的法定中文名称为东方股份有限公司，注册号为 123456789012345，东方公司 2010 年度财务报告实例文档的名称应为“东方股份有限公司-123456789012345-20101231.xml”。

第九条 在确定实例文档的标记信息时，应遵循以下原则：

（一）实例文档的标记信息应当准确反映企业财务报告披露的信息。

（二）实例文档中不能包含财务报告中未披露的内容。

（三）对于财务报告中的脚注，应当在实例文档中使用脚注（Footnote）元素进行整体标记，脚注中包含的金额等内容不再单独提取元素。

（四）实例文档中标记的数值应当是原始数据，金额应以元为单位。

（五）页眉或者页脚的信息，如单位名称、页码等，不在实例文档中披露。

（六）实例文档不能对同一披露项目进行重复标记，标记事项必须拥有唯一的元素、上下文、单位（Unit）和语言（Lang）属性。

（七）不能为了解决计算关系的错误而在实例文档中增加财务报告中没有披露的数据。

第十条 在编制实例文档时，应遵循以下原则：

（一）实例文档中报告企业的标识符（Identifier）为工商行政管理注册号，Scheme 属性为工商行政管理总局网络域名 http://www.saic.gov.cn/。

（二）具体企业名称或具体日期不应出现在除域项目类型（domainItemType）数据类型以外的元素名称中。

（三）实例文档不能包含未使用的上下文。

（四）维度上下文统一使用场景信息（Scenario），而不采用分段信息（Segment）。

（五）实例文档不能包含未使用的计量单位。

（六）百分比数字的标记不得包含百分号，而应当以小数的形式来表示。例如，20% 应表示为 0.2。

（七）对于比例数据的披露，如该比例的分子和分母具有相同单位，则应当以百分比类型（percentItem）元素进行标记；如该比例的分子和分母的单位不同，应当以纯数类型（pureItem）元素或元/每股类型（pershareItem）进行标记。

（八）域成员与行项目元素不能混用，例如域成员元素“存货 [member]”不能作为行项目元素“存货”使用。

第十一条 在处理实例文档中的时间信息时，应遵循以下原则：

（一）实例文档中日期的格式应当定义为 yyyy-mm-dd。

（二）在实例文档中，对于附注中包含的文字信息的标记，无论该文字描述事件是否影响整个会计期间，都应当将

上下文的时期元素的日期设置为本次报送的会计期间。例如，在2010年年报中公司披露在第三季度完成了一项收购，则对该收购描述信息进行标记时，应该将上下文的时期定义为2010年1月1日至2010年12月31日，而不仅是2010年第三季度。

（三）在同一实例文档中，同一日期不能同时作为上下文（Context）的时期（Period）元素的起始日期（startDate）和结束日期（endDate）。

（四）在同一实例文档中，同一日期不能同时作为上下文的时期元素的起始日期和时点（instant）元素的日期。

第六章　附　　则

第十二条　本规则由财政部会计司负责解释。

第十三条　本规则自发布之日起施行。

第二篇

企业会计准则、解释

企业会计准则解释



企业会计准则解释第1号

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

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

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

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

答：中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在且受法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则

未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合《企业会计准则——基本准则》的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。

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

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

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

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

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

出租人应当确认租金收入。

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

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

四、企业发行的金融工具应当在满足何种条件时确认为权益工具？

答：企业将发行的金融工具确认为权益性工具，应当同时满足下列条件：

（一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他单位，或在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务。

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

五、嵌入保险合同或嵌入租赁合同中的衍生工具应当如何处理？

答：根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，嵌入衍生工具相关的混合工具没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，同时满足有关条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆，作为单独的衍生工具处理。该规定同样适用于嵌入在保险合同中的衍生工具，除非该嵌入衍生工具本身属于保险合同。

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

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

六、企业如有持有待售的固定资产和其他非流动资产，如何进行确认和计量？

答：《企业会计准则第4号——固定资产》第二十二条规定，

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

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

符合持有待售条件的无形资产等其他非流动资产,比照上述原则处理，但不包括递延所得税资产、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产和生物资产、保险合同中产生的合同权利。

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

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

答：（一）企业持有的对联营企业及合营企业的投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，应当采用权益

法核算，在按持股比例等计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，应当考虑以下因素：

投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第8号——资产减值》等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益。

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

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

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

八、企业在股权分置改革过程中持有的限售股权如何进行处理？

答：企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影

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

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

答：（一）企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

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

十、企业改制过程中的资产、负债，应当如何进行确认和计量？

答：企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债

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

主题词：企业　会计　准则　解释△　通知

财政部办公厅	印发100份	2007年11月23日印发

企业会计准则解释第2号

一、同时发行A股和H股的上市公司，应当如何运用会计政策及会计估计？

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

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

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

母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

上述规定仅适用于本规定发布之后发生的购买子公司少数

股权交易，之前已经发生的购买子公司少数股权交易未按照上述原则处理的，不予追溯调整。

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

三、企业对于合营企业是否应纳入合并财务报表的合并范围？

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

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

答：企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称分离交易可转换公司债券），其认股权符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》有关权益工具定义的，应当按照分离交易

可转换公司债券发行价格，减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的差额，确认一项权益工具（资本公积）。

企业对于本规定发布之前已经发行的分离交易可转换公司债券，应当进行追溯调整。

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

答：企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务，应当按照以下规定进行处理：

（一）本规定涉及的 BOT 业务应当同时满足以下条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

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

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

（二）与 BOT 业务相关收入的确认。

1. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企

业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。

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

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

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

建造过程如发生借款利息，应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理。

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

（三）按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态,预计将

发生的支出，应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。

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

（五）BOT业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

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

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

六、售后租回交易认定为经营租赁的，应当如何进行会计处理？

答：企业的售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别以下情况处理：

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

（二）售后租回交易如果不是按照公允价值达成的，售价低于公允价值的差额，应计入当期损益；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，有关损失应予以递延（递延收益），并按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊；如果售价大于公允价值，其大于公允价值的部分应计入递延收益，并在租赁期内分摊。

附件：

企业会计准则解释第3号

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

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

企业按照上述规定确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，企业应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

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

答：企业持有上市公司限售股权（不包括股权分置改革中持有的限售股权），对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和

计量》的规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

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

本解释发布前未按上述规定确定所持有限售股权公允价值的，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行处理。

三、高危行业企业提取的安全生产费，应当如何进行会计处理？

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

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

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

企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用，比照上述规定处理。

本解释发布前未按上述规定处理的，应当进行追溯调整。

四、企业收到政府给予的搬迁补偿款应当如何进行会计处理？

答：企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，并按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。

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

五、在股份支付的确认和计量中，应当如何正确运用可行权条件和非可行权条件？

答：企业根据国家有关规定实行股权激励的，股份支付协议中确定的相关条件，不得随意变更。其中，可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。可行权条件包括服务

期限条件或业绩条件。服务期限条件是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。

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

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

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

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

房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循《企业会计准则第15号——建造合同》确认收入。

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

七、利润表应当作哪些调整？

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

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

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

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

八、企业应当如何改进报告分部信息？

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

行。

（一）经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分:

1. 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用;

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

3. 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

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

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

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

（三）企业报告分部确定后，应当披露下列信息:

1. 确定报告分部考虑的因素、报告分部的产品和劳务的类型;

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

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

（四）除上述已经作为报告分部信息组成部分披露的外，企业还应当披露下列信息:

1. 每一产品和劳务或每一类似产品和劳务组合的对外交易收入;

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

3. 企业对主要客户的依赖程度。

企业会计准则解释第4号

一、同一控制下的企业合并中，合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。非同一控制下的企业合并中，购买方发生的上述费用，应当如何进行会计处理？

答：非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

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

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

条款作出修订的，购买方应当根据企业会计准则的规定，结合修订的条款和其他因素对合同进行分类。

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

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

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

（二）在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的

股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

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

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

（一）在个别财务报表中，对于处置的股权，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定进行会计处理；同时，对于剩余股权，应当按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的，按有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。

（二）在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失

控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

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

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

本解释发布前递延所得税资产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。

六、在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额应当如何进行会计处理？

答：在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

本解释发布前子公司少数股东权益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。

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

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

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

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

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

本解释发布前股份支付交易未按上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

八、融资性担保公司应当执行何种会计标准？

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

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

本解释发布前融资性担保公司发生的担保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。

九、企业发生的融资融券业务，应当执行何种会计标准？

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

关于融资业务，证券公司及其客户均应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。证券公司融出的资金，应当确认应收债权，并确认

相应利息收入；客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。

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

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

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

本解释发布前融资融券业务未按照上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

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

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

本解释发布前认股权和债券分离交易的可转换公司债券未按照上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

十一、本解释中除特别注明应予追溯调整的以外，其他问题自2010年1月1日起施行。

企业会计准则解释第5号

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

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

（一）源于合同性权利或其他法定权利；

（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

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

二、企业开展信用风险缓释工具相关业务，应当如何进行会计处理？

答：信用风险缓释工具，是指信用风险缓释合约、信用风险缓释凭证及其他用于管理信用风险的信用衍生产品。信用风险缓释合约，是指交易双方达成的、约定在未来一定期限内，信用保护买方按照约定的标准和方式向信用保护卖方

支付信用保护费用，由信用保护卖方就约定的标的债务向信用保护买方提供信用风险保护的金融合约。信用风险缓释凭证，是指由标的实体以外的机构创设，为凭证持有人就标的债务提供信用风险保护的、可交易流通的有价凭证。

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

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

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

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付时，要求签发人向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

开展信用风险缓释工具相关业务的信用保护买方和卖

方，应当根据信用风险缓释工具的分类，分别按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第25号——原保险合同》或《企业会计准则第26号——再保险合同》以及《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行列报。

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

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

四、银行业金融机构开展同业代付业务，应当如何进行会计处理？

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

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

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

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

本条解释既适用于信用证项下的同业代付业务，也适用于保理项下的同业代付业务。

五、企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，应当如何进行会计处理？

答： 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，应当按照《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》（财会[2009]16号）和《企业会计准则解释第4号》（财会[2010]15号）的规定对每一项交易进行会计处理。处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；

（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；

（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；

（4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

六、企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠的，应如何进行会计处理？

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

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

七、本解释自 2013 年 1 月 1 日施行，不要求追溯调整。

财政部关于印发《企业会计准则解释第6号》的通知

财会[2014]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务局，有关中央管理企业：

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

财政部

2014年1月17日

附件

企业会计准则解释第 6 号

一、企业因固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动的，应当如何进行会计处理？

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

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

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

(2) 对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

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

二、根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合

并日在被合并方的账面价值计量。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？

答：同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

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

三、本解释自发布之日起施行。

企业会计准则解释第 7 号

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

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等准则。

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

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

（二）在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

二、重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的变动应计入其他综合收益，后续会计期间应如何进行会计处理？

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》等准则。

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

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

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等准则。

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

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

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

四、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的，该母公司

应如何进行会计处理？

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 11 号——股份支付》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 34 号——每股收益》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等准则。

（一）授予限制性股票的会计处理

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

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

当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积(股本溢价),按照职工缴纳的认股款,借记“银行存款”等科目,按照股本金额,贷记“股本”科目,按照其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目;同时,就回购义务确认负债(作收购库存股处理),按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额,借记“库存股”科目,贷记“其他应付款——限制性股票回购义务”(包括未满足条件而须立即回购的部分)等科目。

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

（二）等待期内发放现金股利的会计处理和基本每股收益的计算

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

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

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

性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

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

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

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

性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

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

（三）等待期内稀释每股收益的计算

等待期内计算稀释每股收益时，应视解锁条件不同采取不同的方法：

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

2.解锁条件包含业绩条件的，企业应假设资产负债表日即为

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

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

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

企业会计准则解释第8号

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

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

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

可变回报通常包括商业银行因向理财产品提供管理服务等获得的决策者薪酬和其他利益：前者包括各种形式的理财产品管理费（含各种形式的固定管理费和业绩报酬等），还可能包括以销售费、托管费以及其他各种服务收费的名义收取的实质上为决策者薪酬的收费；后者包括各种形式的直接投资收益，提供信用增级或支持等而获得的补偿或报酬，因提供信用增级或支持等而可能发生或承担的损失，与理财产品进行其他交易或者持有理财产品其他利益而取得的可

变回报，以及销售费、托管费和其他各种名目的服务收费等。其中，提供的信用增级包括担保（例如保证理财产品投资者的本金或收益、为理财产品的债务提供保证等）、信贷承诺等；提供的支持包括财务或其他支持，例如流动性支持、回购承诺、向理财产品提供融资、购买理财产品持有的资产、同理财产品进行衍生交易等。

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

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

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

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

4. 因提供信用增级或支持而面临损失的风险程度。

如果商业银行按照《合并财务报表准则》判断对所发行的理财产品不构成控制，但在该理财产品的存续期内，商业银行向该理财产品提供了合同义务以外的信用增级或支持，商业银行应当至少考虑上述各项事实和情况，重新评估是否对该理财产品形成控制。经重新评估后认定对理财产品具有控制的，商业银行应当将该理财产品纳入合并范围。同时，对于发行的具有类似特征（如具有类似合同条款、基础资产构成、投资者构成、商业银行参与理财产品而享有可变回报的构成等）的理财产品，商业银行也应当按照一致性原则予以重新评估。

二、商业银行应当如何对其发行的理财产品进行会计处理？

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

（一）会计核算

对于理财产品持有或发行的金融工具，在采用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称《金

融工具确认计量准则》）、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（以下简称《金融工具列报准则》）和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称《公允价值计量准则》）时，应当至少考虑以下内容:

1. 分类

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

如果理财产品持有的非衍生金融资产由于缺乏流动性而难以在市场上出售（如非标准化债权资产），则通常不能表明该金融资产是为了交易目的而持有的（如为了近期内出售，或者属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期采用短期获利方式对该组合进行管理），因而不应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产中的交易性金融资产。

如果理财产品持有的权益工具投资在活跃市场中没有报价，且采用估值技术后公允价值也不能可靠计量，则不得将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

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

理财产品发行的金融工具，应当按照《金融工具列报准则》的相关规定进行分类。

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

2. 计量

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

（1）公允价值计量

对于以公允价值计量的金融资产或金融负债，应当按照《公允价值计量准则》的相关规定确定其公允价值。通常情况下，金融工具初始确认的成本不符合后续公允价值计量要

求，除非有充分的证据或理由表明该成本在计量日仍是对公允价值的恰当估计。

（2）减值

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

（二）列报

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

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

发布日期：2016年01月04日

企业会计准则解释第9号
——关于权益法下有关投资净损失的会计处理

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会〔2014〕14号，以下简称第2号准则）。

二、涉及的主要问题

第2号准则第十二条规定，投资方确认被投资单位发生的净亏损，应以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益（简称其他长期权益）冲减至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

根据上述规定，投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的,是否按照上述原则处理?

三、会计确认、计量和列报要求

投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时,投资方应当按照以

前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值，同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值，有关会计处理如下：

（一）投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的，根据登记的未确认投资净损失的类型，弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

（二）投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的，应先按照以上(一)的规定弥补前期未确认投资净损失；对于前者大于后者的差额部分，依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值,同时按权益法确认该差额。

投资方应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的有关规定，对预计负债的账面价值进行复核，并根据复核后的最佳估计数予以调整。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行。本解释施行前的有关业务未按照以上规定进行处理的，应进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。本解释施行前已处置或因其他原因终止采用权益法核算的长期股权投资，无需追溯调整。

企业会计准则解释第10号
——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第4号——固定资产》(财会〔2006〕3号，以下简称第4号准则)。

二、涉及的主要问题

第4号准则第十七条规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

根据上述规定，企业能否以包括使用固定资产在内的经济活动产生的收入为基础计提折旧？

三、会计确认、计量和列报要求

企业在按照第4号准则的上述规定选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此,企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行，不要求追溯调整。本解释施行前已确认的相关固定资产未按本解释进行会计处理的，不调整以前各期折旧金额，也不计算累积影响数，自施行之日起在未来期间根据重新评估后的折旧方法计提折旧。

企业会计准则解释第11号
——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第6号——无形资产》（财会〔2006〕3号，以下简称第6号准则）。

二、涉及的主要问题

第6号准则第十七条规定，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

根据上述规定，企业能否以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础进行摊销？

三、会计确认、计量和列报要求

企业在按照第6号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销，但是，下列极其有限的情况除外：

1.企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使

用无形资产而应取得固定的收入总额）的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

2.有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行，不要求追溯调整。本解释施行前已确认的无形资产未按本解释进行会计处理的，不调整以前各期摊销金额，也不计算累积影响数，自施行之日起在未来期间根据重新评估后的摊销方法计提摊销。

企业会计准则解释第12号
——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第36号——关联方披露》(财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则)。

二、涉及的主要问题

根据第36号准则第四条，企业的关键管理人员构成该企业的关联方。

根据上述规定，提供关键管理人员服务的主体（以下简称服务提供方）与接受该服务的主体（以下简称服务接受方）之间是否构成关联方？例如，证券公司与其设立并管理的资产管理计划之间存在提供和接受关键管理人员服务的关系的，是否仅因此就构成了关联方，即证券公司在财务报表中是否将资产管理计划作为关联方披露，以及资产管理计划在财务报表中是否将证券公司作为关联方披露。

三、会计确认、计量和列报要求

服务提供方向服务接受方提供关键管理人员服务的，服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关

联方,而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自 2018 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。

附件：

企业会计准则解释第 13 号

一、关于企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断

该问题主要涉及《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（财会〔2006〕3 号，以下简称第 36 号准则）等准则。

除第 36 号准则第四条规定外，下列各方构成关联方，应当按照第 36 号准则进行相关披露：（一）企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；（二）企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。

除第 36 号准则第五条和第六条规定外，两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。

第 36 号准则中所指的联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。

二、关于企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断

该问题主要涉及《企业会计准则第 20 号——企业合并》（财会〔2006〕3 号，以下简称第 20 号准则）、《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》（财会〔2006〕

18 号，以下简称第 20 号指南）等规定。

（一）构成业务的要素。

根据第 20 号准则的规定，涉及构成业务的合并应当比照第 20 号准则规定处理。根据第 20 号指南的规定，业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合（以下简称组合）构成业务，通常应具有下列三个要素：

1. 投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

2. 加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

3. 产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

（二）构成业务的判断条件。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

企业应当考虑产出的下列情况分别判断加工处理过程是否是实质性的:

1. 该组合在合并日无产出的，同时满足下列条件的加工处理过程应判断为是实质性的:（1）该加工处理过程对投入转化为产出至关重要;（2）具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入，例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。

2. 该组合在合并日有产出的，满足下列条件之一的加工处理过程应判断为是实质性的:（1）该加工处理过程对持续产出至关重要，且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工;（2）该加工处理过程对产出能力有显著贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

企业在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者角度考虑可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

（三）判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可

辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务，且购买方无须按照上述（二）的规定进行判断；如果该组合未通过集中度测试，购买方仍应按照上述（二）的规定进行判断。

购买方应当按照下列规定进行集中度测试:

1. 计算确定取得的总资产的公允价值。取得的总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及由递延所得税负债影响形成的商誉。购买方通常可以通过下列公式之一计算确定取得的总资产的公允价值:

（1）总资产的公允价值=合并中取得的非现金资产的公允价值+（购买方支付的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值-合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值）-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉

（2）总资产的公允价值=购买方支付的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值+取得负债的公允价值（不包括递延所得税负债）-取得的现金及现金等价物-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉

2. 关于单独可辨认资产。单独可辨认资产是企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产（包括租赁资产）及其附着物分拆成本重大，

应当将其一并作为一项单独可辨认资产，例如土地和建筑物。

3. 关于一组类似资产。企业在评估一组类似资产时，应当考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险等。下列情形通常不能作为一组类似资产：（1）有形资产和无形资产；（2）不同类别的有形资产，例如存货和机器设备；（3）不同类别的可辨认无形资产，例如商标权和特许权；（4）金融资产和非金融资产；（5）不同类别的金融资产，例如应收款项和权益工具投资；（6）同一类别但风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

三、生效日期和新旧衔接

本解释自 2020 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。

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实际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。

《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。

企业会计准则解释第15号

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或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售（以下统称试运行销售）的，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》等规定，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。试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前，符合《企业会计准则第1号——存货》规定的应当确认为存货，符合其他相关企业会计准则中有关资产确认条件的应当确认为相关资产。本解释所称“固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品”，包括测试固定资产可否正常运转

时产出的样品等情形。

测试固定资产可否正常运转而发生的支出属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定，计入该固定资产成本。本解释所称“测试固定资产可否正常运转”，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的活动，不包括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，并在财务报表中分别日常活动和非日常活动列示试运行销售的相关收入和成本，属于日常活动的，在“营业收入”和“营业成本”项目列示，属于非日常活动的，在“资产处置收益”等项目列示。同时，企业应当在附注中单独披露试运行销售的相关收入和成本金额、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，并在附注中披露无法追溯调整的具体原因。

二、关于资金集中管理相关列报

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》等准则。

（一）列示和披露。

企业根据相关法规制度，通过内部结算中心、财务公司等对母公司及成员单位资金实行集中统一管理的，对于成员单位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，或者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“应收资金集中管理款”项目单独列示；母公司应当在资产负债表“其他应付款”项目中列示。对于成员单位从集团母公司账户拆借的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应付款”项目中列示；母公司应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示。

对于成员单位未归集至集团母公司账户而直接存入财务公司的资金，成员单位应当在资产负债表“货币资金”项目中列示，根据重要性原则并结合本企业的实际情况，成员单位还可以在“货币资金”项目之下增设“其中：存放财务公司款项”项目单独列示；财务公司应当在资产负债表“吸收存款”项目中列示。对于成员单位未从集团母公司账户而

直接从财务公司拆借的资金，成员单位应当在资产负债表“短期借款”项目中列示；财务公司应当在资产负债表“发放贷款和垫款”项目中列示。

资金集中管理涉及非流动项目的，企业还应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》关于流动性列示的要求，分别在流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

在集团母公司、成员单位和财务公司的资产负债表中，除符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中有关金融资产和金融负债抵销的规定外，资金集中管理相关金融资产和金融负债项目不得相互抵销。

企业应当在附注中披露企业实行资金集中管理的事实，作为“货币资金”列示但因资金集中管理支取受限的资金的金额和情况，作为“货币资金”列示、存入财务公司的资金金额和情况，以及与资金集中管理相关的“其他应收款”、“应收资金集中管理款”、“其他应付款”等列报项目、金额及减值有关信息。

本解释所称的财务公司，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。

（二）新旧衔接。

本解释发布前企业的财务报表未按照上述规定列报的，应当按照本解释对可比期间的财务报表数据进行相应调整。

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。

《企业会计准则第 13 号——或有事项》第八条第三款规定，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。其中，“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和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中，履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额包括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，不应调整前期比较财务报表数据。

四、生效日期

本解释“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”、“关于亏损合同的判断”内容自2022年1月1日起施行;“关于资金集中管理相关列报”内容自公布之日起施行。

企业会计准则解释第16号

一、关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第18号——所得税》等准则。

（一）相关会计处理。

对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）、且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易等，以下简称适用本解释的单项交易），不适用《企业会计准则第18号——所得税》第十一条（二）、第十三条关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当根据《企业会计准则第18号——所得税》等有关规定，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

（二）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适用本解释的单项交易，企业应当按照本解释的规定进行调整。对于在首次施行本解释的财务报表列报最早期间的期初因适用本解释的单项交易而确认的租赁负债和使用权资产，以及确认的弃置义务相关预计负债和对应的相关资产，产生应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的，企业应当按照本解释和《企业会计准则第18号——所得税》的规定，将累积影响数调整财务报表列报最早期间的期初留存收益及其他相关财务报表项目。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

本解释内容允许企业自发布年度提前执行，若提前执行还应在财务报表附注中披露相关情况。

二、关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第18号——所得税》等准则。

（一）相关会计处理。

对于企业（指发行方，下同）按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》等规定分类为权益工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等），相关股利支出按照税收政策相关规定在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应

付股利时，确认与股利相关的所得税影响。该股利的所得税影响通常与过去产生可供分配利润的交易或事项更为直接相关，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目（含其他综合收益项目）。对于所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入当期损益；对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目。

（二）新旧衔接。

本解释规定的分类为权益工具的金融工具确认应付股利发生在2022年1月1日至本解释施行日之间的，涉及所得税影响且未按照以上规定进行处理的，企业应当按照本解释的规定进行调整。本解释规定的分类为权益工具的金融工具确认应付股利发生在2022年1月1日之前且相关金融工具在2022年1月1日尚未终止确认的，涉及所得税影响且未按照以上规定进行处理的，企业应当进行追溯调整。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

三、关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第11号——股份支付》等准则。

（一）相关会计处理。

企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照所授予权益工具当日的公允价值计量以权益结算的股份支付，将已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。

如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理（无需考虑不利修改的有关会计处理规定）。

如果企业取消一项以现金结算的股份支付，授予一项以权益结算的股份支付，并在授予权益工具日认定其是用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，适用本解释的上述规定。

（二）新旧衔接。

对于2022年1月1日至本解释施行日新增的本解释规定的上述交易，企业应当按照本解释的规定进行调整。对于2022年1月1日之前发生的本解释规定的上述交易，未按照以上规定进行处理的，企业应当进行调整，将累积影响数调整2022年1月1日留存收益及其他相关财务报表项目，对可比期间信息不予调整。企业应当在附注中披露该会计政策

变更的性质、内容和原因，以及当期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。

四、生效日期

本解释“关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理”内容自2023年1月1日起施行；“关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理”、“关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理”内容自公布之日起施行。

企业会计准则解释第 17 号

一、关于流动负债与非流动负债的划分

（一）列示。

1.企业在资产负债表日没有将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的，该负债应当归类为流动负债。

企业是否有行使上述权利的主观可能性，并不影响负债的流动性划分。对于符合《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》非流动负债划分条件的负债，即使企业有意图或者计划在资产负债表日后一年内（含一年，下同）提前清偿该负债，或者在资产负债表日至财务报告批准报出日之间已提前清偿该负债，该负债仍应归类为非流动负债。

2.对于企业贷款安排产生的负债，企业将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的权利可能取决于企业是否遵循了贷款安排中规定的条件（以下简称契约条件）。企业根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第十九条（四）对该负债的流动性进行划分时，应当区别以下情况考虑在资产负债表日是否具有推迟清偿负债的权利:

（1）企业在资产负债表日或者之前应遵循的契约条件，

即使在资产负债表日之后才对该契约条件的遵循情况进行评估（如有的契约条件规定在资产负债表日之后基于资产负债表日财务状况进行评估），影响该权利在资产负债表日是否存在的判断，进而影响该负债在资产负债表日的流动性划分。

（2）企业在资产负债表日之后应遵循的契约条件（如有的契约条件规定基于资产负债表日之后6个月的财务状况进行评估），不影响该权利在资产负债表日是否存在的判断，与该负债在资产负债表日的流动性划分无关。

3.根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，对负债的流动性进行划分时的负债清偿是指，企业向交易对手方以转移现金、其他经济资源（如商品或服务）或企业自身权益工具的方式解除负债。

负债的条款导致企业在交易对手方选择的情况下通过交付自身权益工具进行清偿的，如果该企业按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定将上述选择权分类为权益工具并将其作为复合金融工具的权益组成部分单独确认，则该条款不影响该项负债的流动性划分。

（二）披露。

附有契约条件且归类为非流动负债的贷款安排，且企业推迟清偿负债的权利取决于在资产负债表日后一年内应遵循的契约条件的，企业应当在附注中披露下列信息，以使报

表使用者了解该负债可能在资产负债表日后一年内清偿的风险:

1.关于契约条件的信息（包括契约条件的性质和企业应遵循契约条件的时间），以及相关负债的账面价值。

2.如果存在表明企业可能难以遵循契约条件的事实和情况，则应当予以披露（如企业在报告期内或报告期后已采取行动以避免或减轻潜在的违约事项等）。假如基于企业在资产负债表日的实际情况进行评估，企业将被视为未遵循相关契约条件的，则应当披露这一事实。

（三）新旧衔接。

企业在首次执行本解释的规定时，应当按照本解释的规定对可比期间信息进行调整。

二、关于供应商融资安排的披露

本解释所称供应商融资安排（又称供应链融资、应付账款融资或反向保理安排，下同）应当具有下列特征：一个或多个融资提供方提供资金，为企业支付其应付供应商的款项，并约定该企业根据安排的条款和条件，在其供应商收到款项的当天或之后向融资提供方还款。与原付款到期日相比，供应商融资安排延长了该企业的付款期，或者提前了该企业供应商的收款期。仅为企业提供信用增级的安排（如用作担保的信用证等财务担保）以及企业用于直接与供应商结算应付账款的工具（如信用卡）不属于供应商融资安排。

（一）披露。

1.企业在根据《企业会计准则第31号——现金流量表》进行附注披露时，应当汇总披露与供应商融资安排有关的下列信息，以有助于报表使用者评估这些安排对该企业负债、现金流量以及该企业流动性风险敞口的影响:

（1）供应商融资安排的条款和条件（如延长付款期限和担保提供情况等）。但是，针对具有不同条款和条件的供应商融资安排，企业应当予以单独披露。

（2）报告期期初和期末的下列信息:

①属于供应商融资安排的金融负债在资产负债表中的列报项目和账面金额。

②第①项披露的金融负债中供应商已从融资提供方收到款项的，应披露所对应的金融负债的列报项目和账面金额。

③第①项披露的金融负债的付款到期日区间（例如自收到发票后的30至40天），以及不属于供应商融资安排的可比应付账款（例如与第①项披露的金融负债属于同一业务或地区的应付账款）的付款到期日区间。如果付款到期日区间的范围较大，企业还应当披露有关这些区间的解释性信息或额外的区间信息（如分层区间）。

（3）第（2）①项披露的金融负债账面金额中不涉及现金收支的当期变动（包括企业合并、汇率变动以及其他不需

使用现金或现金等价物的交易或事项）的类型和影响。

2.企业在根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》的要求披露流动性风险信息时，应当考虑其是否已获得或已有途径获得通过供应商融资安排向企业提供延期付款或向其供应商提供提前收款的授信。企业在根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》的要求识别流动性风险集中度时，应当考虑供应商融资安排导致企业将其原来应付供应商的部分金融负债集中于融资提供方这一因素。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释的规定时，无需披露可比期间相关信息，并且无需在首次执行本解释规定的年度报告中披露第1（2）项下②和③所要求的期初信息。企业无需在首次执行本解释规定的中期报告中披露第1项和第2项所要求的信息。

三、关于售后租回交易的会计处理

（一）会计处理。

售后租回交易中的资产转让属于销售的，在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第21号——租赁》第二十条的规定对售后租回所形成的使用权资产进行后续计量，并按照《企业会计准则第21号——租赁》第二十三条至第二十九条的规定对售后租回所形成的租赁负债进行后续计量。承租人在对售后租回所形成的租赁负债进行后续

计量时，确定租赁付款额或变更后租赁付款额的方式不得导致其确认与租回所获得的使用权有关的利得或损失。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人仍应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》第二十九条的规定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，不受前款规定的限制。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释的规定时，应当按照本解释的规定对《企业会计准则第 21 号——租赁》首次执行日后开展的售后租回交易进行追溯调整。

本解释内容允许企业自发布年度提前执行，若提前执行还应当在财务报表附注中披露相关情况。

四、生效日期

本解释自 2024 年 1 月 1 日起施行。

关于修订印发合并财务报表格式（2019 版）的通知

财会〔2019〕16 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，有关企业：

为解决企业在合并财务报表编制中的实际问题，针对2019 年 1 月 1 日起分阶段实施的《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号，以下称新租赁准则），以及企业会计准则实施中的有关情况，在《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）和《财政部关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）的基础上，我部对合并财务报表格式进行了修订，现予印发。《财政部关于修订印发 2018 年度合并财务报表格式的通知》（财会〔2019〕1 号）同时废止。

本通知适用于执行企业会计准则的企业 2019 年度合并财务报表及以后期间的合并财务报表。我部于 2017 年先后印发了《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）、《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号）（以下称新金融准则）、《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号，以下称新收入准则），自2018年1月1日起分阶段实施。已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业，应当按照企业会计准则和本通知附件的要求编制合并财务报表；已执行新金融准则但未执行新收入准则和新租赁准则的企业，或已执行新金融准则和新收入准则但未执行新租赁准则的企业，应当结合本通知附件的要求对合并财务报表项目进行相应调整；未执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业，应当结合《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）的要求，对合并财务报表项目进行相应调整。

本通知附件中的合并财务报表格式涵盖母公司和从事各类经济业务的子公司的情况，包括一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等。企业应根据重要性原则并结合本企业实际情况，对确需单独列示的内容，可增加合并财务报表项目；对不存在相应业务的合并财务报表项目，可进行必要删减。以金融企业为主的企业集团，应以金融企业财务报表格式为基础，结合一般企业财务报表格式和本通知的要求，对合并财务报表项目进行调整后编制。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：1. 合并财务报表格式（2019 版）

2. 合并财务报表格式主要变动说明

财 政 部

2019 年 9 月 19 日

附件 1：

合并财务报表格式（2019 版）

合并资产负债表

会合 01 表

编制单位：　　年　月　日　　单位：元

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	上年年末余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
结算备付金*			向中央银行借款*		
拆出资金*			拆入资金*		
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
应收保费*			卖出回购金融资产款*		
应收分保账款*			吸收存款及同业存放*		
应收分保合同准备金*			代理买卖证券款*		
其他应收款			代理承销证券款*		
买入返售金融资产*			应付职工薪酬		
存货			应交税费		
合同资产			其他应付款		
持有待售资产			应付手续费及佣金*		
一年内到期的非流动资产			应付分保账款*		
其他流动资产			持有待售负债		
流动资产合计			一年内到期的非流动负债		
非流动资产：			其他流动负债		
发放贷款和垫款*			流动负债合计		
债权投资			非流动负债：		
其他债权投资			保险合同准备金*		
长期应收款			长期借款		
长期股权投资			应付债券		
其他权益工具投资			其中：优先股		
其他非流动金融资产			永续债		
投资性房地产			租赁负债		
固定资产			长期应付款		
在建工程			预计负债		

资产	期末余额	上年年末余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	上年年末余额
生产性生物资产			递延收益		
油气资产			递延所得税负债		
使用权资产			其他非流动负债		
无形资产			非流动负债合计		
开发支出			负债合计		
商誉			所有者权益（或股东权益）：		
长期待摊费用			实收资本（或股本）		
递延所得税资产			其他权益工具		
其他非流动资产			其中：优先股		
非流动资产合计			永续债		
			资本公积		
			减：库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积		
			一般风险准备*		
			未分配利润		
			归属于母公司所有者权益（或股东权益）合计		
			少数股东权益		
			所有者权益（或股东权益）合计		
资产总计			负债和所有者权益（或股东权益）总计		

注：标注“*”的项目为金融企业专用行项目。

金融企业资产负债表中的有关行项目在本表中的列示说明：

1．金融企业资产负债表中的“现金及存放中央银行款项”行项目在本表中的“货币资金”行项目中列示。

2．金融企业资产负债表中的“存放同业款项”“融出资金”行项目在本表中的“拆出资金”行项目中列示。

3．金融企业资产负债表中的“应收款项”行项目在本表中的“应收票据”“应收账款”“应收款项融资”行项目中列示。

4．金融企业资产负债表中的“存出保证金”“应收代位追偿款”

“保户质押贷款”行项目在本表中的“其他流动资产”行项目中列示。

5．金融企业资产负债表中的“应收分保未到期责任准备金”“应收分保未决赔款准备金”“应收分保寿险责任准备金”“应收分保长期健康险责任准备金”行项目在本表中的“应收分保合同准备金”行项目中列示。

6．金融企业资产负债表中“金融投资”行项目下的“交易性金融资产”“债权投资”“其他债权投资”“其他权益工具投资”子项目分别在本表中的“交易性金融资产”“债权投资”“其他债权投资”“其他权益工具投资”行项目中列示。

7．金融企业资产负债表中的“存出资本保证金”“独立账户资产”行项目在本表中的“其他非流动资产”行项目中列示。

8．金融企业资产负债表中的“应付短期融资款”行项目在本表中的“短期借款”行项目中列示。

9．金融企业资产负债表中的“应付款项”行项目在本表中的“应付票据”“应付账款”行项目中列示。

10．金融企业资产负债表中的“应付赔付款”行项目在本表中的“应付账款”行项目中列示。

11．金融企业资产负债表中的“预收保费”行项目在本表中的“预收款项”行项目中列示。

12．金融企业资产负债表中的“同业及其他金融机构存放款项”“吸收存款”行项目在本表中的“吸收存款及同业存放”行项目中列示。

13．金融企业资产负债表中的“应付保单红利”行项目在本表中的“其他应付款”行项目中列示。

14．金融企业资产负债表中的“保户储金及投资款”行项目在本表中的“其他流动负债”行项目中列示。

15．金融企业资产负债表中的“未到期责任准备金”“未决赔款准备金”“寿险责任准备金”“长期健康险责任准备金”行项目在本表中的“保险合同准备金”行项目中列示。

16．金融企业资产负债表中的“独立账户负债”行项目在本表中的“其他非流动负债”行项目中列示。

17．金融企业资产负债表中的“其他资产”“其他负债”行项目进行分析后在本表相关项目中列示。

18．有贵金属业务的，在本表中增加“贵金属”行项目对相关贵金属资产进行列示。

合并利润表

会合 02 表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业总收入		
其中：营业收入		
利息收入*		
已赚保费*		
手续费及佣金收入*		
二、营业总成本		
其中：营业成本		
利息支出*		
手续费及佣金支出*		
退保金*		
赔付支出净额*		
提取保险责任准备金净额*		
保单红利支出*		
分保费用*		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
其中：利息费用		
利息收入		
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益		
汇兑收益（损失以“-”号填列）*		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
五、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）按经营持续性分类		

项目	本期金额	上期金额
1. 持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
2. 终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）按所有权归属分类		
1. 归属于母公司股东的净利润（净亏损以“-”号填列）		
2. 少数股东损益（净亏损以“-”号填列）		
六、其他综合收益的税后净额		
（一）归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额		
1. 不能重分类进损益的其他综合收益		
（1）重新计量设定受益计划变动额		
（2）权益法下不能转损益的其他综合收益		
（3）其他权益工具投资公允价值变动		
（4）企业自身信用风险公允价值变动		
……		
2. 将重分类进损益的其他综合收益		
（1）权益法下可转损益的其他综合收益		
（2）其他债权投资公允价值变动		
（3）金融资产重分类计入其他综合收益的金额		
（4）其他债权投资信用减值准备		
（5）现金流量套期储备		
（6）外币财务报表折算差额		
……		
（二）归属于少数股东的其他综合收益的税后净额		
七、综合收益总额		
（一）归属于母公司所有者的综合收益总额		
（二）归属于少数股东的综合收益总额		
八、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

注：标注“*”的项目为金融企业专用行项目。

金融企业利润表中的有关行项目在本表中的列示说明：

1．金融企业利润表中的“其他业务收入”行项目在本表中的“营业收入”行项目中列示。

2．金融企业利润表中的“赔付支出”与“减：摊回赔付支出”行项目的净额在本表中的“赔付支出净额”行项目中列示。

3．金融企业利润表中的“提取保险责任准备金”与“减：摊回

保险责任准备金”行项目的净额在本表中的“提取保险责任准备金净额”行项目中列示。

4．金融企业利润表中的“业务及管理费”与“减：摊回分保费用”行项目的净额在本表中的“管理费用”行项目中列示。

5．金融企业利润表中的“其他资产减值损失”行项目在本表中的“资产减值损失”行项目中列示。

6．金融企业利润表中的“其他业务成本”行项目在本表中的“营业成本”行项目中列示。

合并现金流量表

会合 03 表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量		
销售商品、提供劳务收到的现金		
客户存款和同业存放款项净增加额*		
向中央银行借款净增加额*		
向其他金融机构拆入资金净增加额*		
收到原保险合同保费取得的现金*		
收到再保业务现金净额*		
保户储金及投资款净增加额*		
收取利息、手续费及佣金的现金*		
拆入资金净增加额*		
回购业务资金净增加额*		
代理买卖证券收到的现金净额*		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
客户贷款及垫款净增加额*		
存放中央银行和同业款项净增加额*		
支付原保险合同赔付款项的现金*		
拆出资金净增加额*		
支付利息、手续费及佣金的现金*		
支付保单红利的现金*		
支付给职工及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		
质押贷款净增加额*		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		

项目	本期金额	上期金额
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资收到的现金		
其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

注：标注“*”的项目为金融企业专用行项目。

金融企业现金流量表中的有关行项目在本表中的列示说明：

1．金融企业现金流量表中“一、经营活动产生的现金流量”下的“返售业务资金净增加额”行项目（银行、证券公司专用）在本表中的“支付其他与经营活动有关的现金”行项目中列示。

2．金融企业现金流量表中“二、投资活动产生的现金流量”下的“返售业务资金净增加额”行项目（保险公司专用）在本表中的“支付其他与投资活动有关的现金”行项目中列示。

3．金融企业现金流量表中“回购业务资金净增加额”行项目（保险公司专用）在本表中的“收到其他与筹资活动有关的现金”行项目中列示。

合并所有者权益变动表

会合04表

编制单位：　　年度　　单位：元

项　目	本年金额														上年金额													
	归属于母公司所有者权益												少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益												少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本(或股本)	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	一般风险准备*	未分配利润	小计			实收资本(或股本)	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	一般风险准备*	未分配利润	小计		
		优先股	永续债	其他												优先股	永续债	其他										
一、上年年末余额																												
加：会计政策变更																												
前期差错更正																												
其他																												
二、本年年初余额																												
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）																												
（一）综合收益总额																												
（二）所有者投入和减少资本																												
1.所有者投入的普通股																												
2.其他权益工具持有者投入资本																												
3.股份支付计入所有者权益的金额																												
4.其他																												
（三）利润分配																												
1.提取盈余公积																												
2.提取一般风险准备*																												
3.对所有者（或股东）的分配																												
4.其他																												
（四）所有者权益内部结转																												
1.资本公积转增资本（或股本）																												
2.盈余公积转增资本（或股本）																												
3.盈余公积弥补亏损																												
4.设定受益计划变动额结转留存收益																												
5.其他综合收益结转留存收益																												
6.其他																												
四、本年年末余额																												

注：标注“*”的项目为金融企业专用行项目。

附件 2：

合并财务报表格式主要变动说明

与《财政部关于修订印发2018年度合并财务报表格式的通知》（财会〔2019〕1号）附件中的合并财务报表格式相比，本通知附件1中的合并财务报表格式的主要变动如下：

一是根据新租赁准则和新金融准则等规定，在原合并资产负债表中增加了“使用权资产”“租赁负债”等行项目，在原合并利润表中“投资收益”行项目下增加了“其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”行项目。

二是结合企业会计准则实施有关情况调整了部分项目，将原合并资产负债表中的“应收票据及应收账款”行项目分拆为“应收票据”“应收账款”“应收款项融资”三个行项目，将“应付票据及应付账款”行项目分拆为“应付票据”“应付账款”两个行项目，将原合并利润表中“资产减值损失”“信用减值损失”行项目的列报行次进行了调整，删除了原合并现金流量表中“为交易目的而持有的金融资产净增加额”“发行债券收到的现金”等行项目，在原合并资产负债表和合并所有者权益变动表中分别增加了“专项储备”行项目和列项目。

第三篇

其它会计制度

农民专业合作社会计制度

目　录

第一章　总则
第二章　资产
第三章　负债
第四章　所有者权益
第五章　成本、收入和费用
第六章　盈余及盈余分配
第七章　财务报表
第八章　附则
附　录：合作社会计科目和财务报表

第一章　总则

第一条 为了规范农民专业合作社会计工作，加强农民专业合作社会计核算，保护农民专业合作社及其成员的合法权益，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国农民专业合作社法》等有关规定，结合农民专业合作社的实际情况，制定本制度。

第二条 本制度适用于依照《中华人民共和国农民专业合作社法》设立，并取得法人资格的农民专业合作社和农民专业合作社联合社（以下统称合作社）。

第三条 合作社应当根据本制度规定和会计业务需要，设置会计账簿，配备必要的会计人员，或者按规定委托代理记账，进行会计核算。

第四条 合作社应当按照本制度规定，设置和使用会计科目，填制会计凭证，登记会计账簿，编制财务报表。

第五条 合作社的会计核算应当以持续经营为前提。

第六条 合作社的会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报表。会计期间分为年度和中期，中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

第七条 合作社的会计核算应当以货币计量，以人民币

“元”为金额单位，“元”以下填至“分”。

第八条 合作社的会计核算采用权责发生制。会计记账方法采用借贷记账法。

第九条 合作社的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和盈余。

第十条 合作社应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计核算，如实反映合作社的财务状况和经营成果。

合作社应当按照交易或者事项的经济实质进行会计核算，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

第十一条 合作社的会计核算应当按照规定的会计处理方法进行。会计处理方法前后各期应当保持一致，不得随意变更。

第十二条 合作社的会计核算应当及时进行，不得提前或者延后。

合作社在进行会计核算时应当保持应有的谨慎，不得多计资产或者收益、少计负债或者费用。

第十三条 合作社提供的会计信息应当清晰明了，便于理解和使用。

第二章　资产

第十四条 合作社的资产，是指合作社过去的交易或者事

项形成的、由合作社拥有或者控制的、预期会给合作社带来经济利益的资源。

第十五条 合作社的资产按照流动性可分为流动资产和非流动资产。合作社的资产应当按照成本计量。

流动资产是指预计在1年内（含1年）变现、出售或耗用的资产，包括库存现金、银行存款、应收款项、存货、消耗性生物资产等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括对外投资、生产性生物资产、固定资产、无形资产、公益性生物资产、长期待摊费用等。

第十六条 合作社的应收款项包括与成员和非成员之间发生的各项应收及暂付款项。

应收款项应当按照发生额入账。确实无法收回的应收款项，应当计入其他支出。

第十七条 合作社的存货包括材料、农产品、工业产成品、低值易耗品、包装物等产品物资，在产品，受托代销商品、受托代购商品、委托代销商品和委托加工物资等。

存货按照下列原则计价:

（一）购入的物资应当按照购买价款、应支付的相关税费、运输费、装卸费、运输途中的合理损耗以及外购过程发生的其他直接费用计价。

（二）受托代购商品视同购入的物资计价。

（三）生产入库的农产品和工业产成品，应当按照生产过程中发生的实际支出计价。

（四）委托加工物资验收入库时，应当按照委托加工物资的成本和实际支付的全部费用计价。

（五）受托代销商品应当按照合同或协议约定的价格计价，出售受托代销商品时，实际收到的价款大于合同或协议约定价格的差额计入经营收入，实际收到的价款小于合同或协议约定价格的差额计入经营支出。

（六）委托代销商品应当按照委托代销商品的实际成本计价。

（七）成员出资投入的存货，应当根据有关规定和合作社章程规定，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，经过全体成员评估作价或由第三方机构评估作价、成员大会或者成员代表大会（以下简称成员（代表）大会）表决通过后，按照全体成员确认的价值计价。

（八）盘盈的存货，应当按照同类或类似存货的市场价格或评估价值计价。

第十八条 合作社应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定领用或出售的出库存货成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

第十九条 合作社的存货发生毁损或报废时，处置收入、

可收回的责任人和保险公司赔偿的金额扣除其成本、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

盘盈存货实现的收益应当计入其他收入。

盘亏存货发生的损失应当计入其他支出。

第二十条 合作社的对外投资包括依法出资设立或者加入农民专业合作社联合社（以下简称联合社），以及采用货币资金、实物资产、无形资产等向其他单位投资等。

对外投资按照下列原则计价:

（一）以现金、银行存款等货币资金方式向联合社或其他单位投资的，应当按照实际支付的款项和相关税费计价。

（二）以实物资产（含生物资产，下同）、无形资产等非货币性资产方式向联合社或其他单位投资的，应当按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费计价，实物资产、无形资产等重估确认价值与其账面价值之间的差额，计入资本公积。

第二十一条 合作社对外投资取得的盈余返还和盈余分配、分得的现金股利或利润、利息等计入投资收益。

到期收回或中途转让对外投资时，按照实际收到的价款与其账面余额的差额，计入投资收益。

第二十二条 合作社的生物资产包括消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。消耗性生物资产包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜、鱼虾贝

类等为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。公益性生物资产包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等以防护、环境保护为主要目的的生物资产。

生物资产按照下列原则计价:

（一）购入的生物资产应当按照购买价款、应支付的相关税费、运输费以及外购过程发生的其他直接费用计价。

（二）自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产，应当按照下列规定确定其成本:

自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行繁殖的育肥畜的成本，包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

水产养殖的动物和植物的成本，包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（三）自行营造或繁殖的生产性生物资产，应当按照下

列规定确定其成本:

自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

（四）自行营造的公益性生物资产，应当按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出计价。

（五）成员出资投入的生物资产，应当根据有关规定和合作社章程规定，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，经过全体成员评估作价或由第三方机构评估作价、成员（代表）大会表决通过后，按照全体成员确认的价值计价。

（六）收到国家财政直接补助的生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的生物资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等计价。如无法

采用上述方法计价的，应当按照名义金额（人民币 1 元，下同）计价，相关税费、运输费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

第二十三条 合作社应当对所有达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提折旧，但以名义金额计价的生产性生物资产除外。

对于达到预定生产经营目的的生产性生物资产，合作社应当对生产性生物资产原价（成本）扣除其预计净残值后的部分在生产性生物资产使用寿命内按照年限平均法或工作量法计提折旧，并根据其受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

合作社应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的使用寿命和预计净残值。生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。

合作社应当按月计提生产性生物资产折旧，当月增加的生产性生物资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的生产性生物资产，当月仍计提折旧，从下月起不再计提折旧。生产性生物资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前处置的生产性生物资产，也不再补提折旧。

第二十四条 合作社的生物资产死亡毁损时，处置收入、

可收回的责任人和保险公司赔偿的金额扣除其账面价值、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

生产性生物资产的账面价值，是指生产性生物资产原价（成本）扣减累计折旧后的金额。

第二十五条 合作社的固定资产包括房屋、建筑物、机器、设备、工具、器具和农业农村基础设施等。

固定资产按照下列原则计价:

（一）购入的固定资产，不需要安装的，应当按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程发生的其他直接费用计价；需要安装或改装的，还应当加上安装费或改装费。

（二）新建的房屋及建筑物、农业农村基础设施等固定资产，应当按照竣工验收的决算价计价。

（三）成员出资投入的固定资产，应当根据有关规定和合作社章程规定，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，经过全体成员评估作价或由第三方机构评估作价、成员（代表）大会表决通过后，按照全体成员确认的价值计价。

（四）收到国家财政直接补助的固定资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的固定资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似固

定资产的市场价格，加上相关税费、运输费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额计价，相关税费、运输费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

（五）盘盈的固定资产，应当按照同类或类似固定资产的市场价格或评估价值，扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额计价。

第二十六条 合作社应当对所有的固定资产计提折旧，但以名义金额计价的固定资产除外。

合作社应当对固定资产原价（成本）扣除其预计净残值后的部分在固定资产使用寿命内按照年限平均法或工作量法计提折旧，并根据固定资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

合作社应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。

合作社应当按月计提固定资产折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不再计提折旧。固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

第二十七条 固定资产的修理费用直接计入有关支出项目。

固定资产的改建支出，应当计入固定资产的成本，并按照重新确定的固定资产成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额；但已提足折旧的固定资产改建支出应当计入长期待摊费用，并按照固定资产预计尚可使用年限采用年限平均法分期摊销。

固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

第二十八条 合作社处置固定资产时，处置收入扣除其账面价值、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

固定资产的账面价值，是指固定资产原价（成本）扣减累计折旧后的金额。

盘盈固定资产实现的收益应当计入其他收入。

盘亏固定资产发生的损失应当计入其他支出。

第二十九条 合作社的在建工程是指尚未完工的工程项目。在建工程按实际发生的支出或应支付的工程价款计价。形成固定资产的在建工程完工交付使用时，计入固定资产。

在建工程部分发生报废或者毁损，按照扣除残料价值、责任人和保险公司赔偿后的净损失，计入工程成本。单项工程报废以及由于自然灾害等非常原因造成的报废或者毁损，其净损失计入其他支出。

第三十条 合作社的无形资产包括专利权、商标权、著作

权、非专利技术、土地经营权、林权、草原使用权等。

无形资产按照下列原则计价:

（一）购入的无形资产应当按照购买价款、应支付的相关税费以及相关的其他直接费用计价。

（二）自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，应当按照依法取得时发生的注册费、律师费等实际支出计价。

（三）成员出资投入的无形资产，应当根据有关规定和合作社章程规定，按照有关凭据注明的金额加上相关税费等计价；没有相关凭据的，经过全体成员评估作价或由第三方机构评估作价、成员（代表）大会表决通过后，按照全体成员确认的价值计价。

（四）收到国家财政直接补助的无形资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的无形资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似无形资产的市场价格，加上相关税费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额计价，相关税费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

第三十一条 合作社的无形资产应当从使用之日起进行摊销，但以名义金额计价的无形资产除外。

合作社应当对无形资产在其使用寿命内采用年限平均法等合理方法进行摊销，并根据无形资产的受益对象计入相关

资产成本或者当期损益。无形资产的摊销期自可供使用时开始至停止使用或出售时止，并应当符合有关法律法规规定或合同约定的使用年限。无形资产的使用寿命和摊销方法一经确定，不得随意变更。

第三十二条 合作社处置无形资产时，处置收入扣除其账面价值、相关税费等后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

无形资产的账面价值，是指无形资产成本扣减累计摊销后的金额。

第三十三条 合作社对接受国家财政直接补助和他人捐赠形成的扶贫项目资产，还应当设置备查簿进行登记管理。

第三十四条 每年年度终了，合作社应当对应收款项、存货、对外投资、生物资产、固定资产、在建工程、无形资产等资产进行全面清查，对于已发生损失但尚未批准核销的相关资产，应当在财务报表附注中予以披露。

第三章　负债

第三十五条 合作社的负债，是指合作社过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出合作社的现时义务。

第三十六条 合作社的负债按照流动性可分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指偿还期在1年内（含1年）的债务，包括短期借款、应付款项、应付工资、应付劳务费、应交税费、应付利息、应付盈余返还、应付剩余盈余等。

非流动负债是指偿还期在1年以上的债务，包括长期借款、专项应付款等。

第三十七条 合作社的负债按照实际发生额计价。

合作社应当在应付利息日，对借款按照借款本金和借款合同利率计提利息费用，计入财务费用。

合作社的应付款项包括与成员和非成员之间发生的各项应付及暂收款项。对发生因债权人特殊原因等确实无法支付的或者债权人对合作社债务豁免的应付款项，应当计入其他收入。

第三十八条 合作社的应付工资，是指合作社为获得管理人员、固定员工等职工提供的服务而应付给职工的各种形式的报酬以及其他相关支出。

合作社的应付劳务费，是指合作社为获得季节性用工等临时性工作人员提供的服务而应支付的各种形式的报酬以及其他相关支出。

第四章　所有者权益

第三十九条 合作社的所有者权益，是指合作社资产扣除

负债后由成员享有的剩余权益。

合作社的所有者权益包括股金、专项基金、资本公积、盈余公积、未分配盈余等。

第四十条 合作社收到成员出资投入的资产，应当按照确定的成本计入相关资产，按照该成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额计入股金，两者之间的差额计入资本公积。

合作社按照法定程序减少成员出资总额或成员退股时，应当减少股金。

第四十一条 合作社接受国家财政直接补助形成的生物资产、固定资产、无形资产等，以及接受他人捐赠、用途不受限制或已按约定使用的资产计入专项基金。

第四十二条 合作社可以按照章程规定或者成员大会决议，从本年盈余中提取公积金，计入盈余公积。

第五章　成本、收入和费用

第四十三条 合作社的生产成本，是指合作社直接组织生产或对外提供服务等活动所发生的各项生产费用和服务成本。

合作社直接组织生产产品的成本主要包括农产品生产成本、工业产品生产成本等。农产品生产成本包括直接材料费、

直接人工费、其他直接费用和间接费用等。工业产品生产成本包括直接材料费、燃料和动力、直接人工费、其他直接费用和间接费用等。

合作社对外提供服务的成本包括提供服务的直接耗费及提供服务人员的培训费、工资福利、差旅费、保险费等。

第四十四条 合作社应当强化成本意识，加强成本核算。

第四十五条 合作社的收入，是指合作社在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与成员投入资本无关的经济利益的总流入。

第四十六条 合作社的收入包括经营收入和其他收入。

经营收入包括合作社提供农业生产资料的购买、使用，农产品的生产、销售、加工、运输、贮藏以及与农业生产经营有关的技术、信息、设施建设运营等服务，开发经营农村民间工艺及制品、休闲农业和乡村旅游资源等，以及销售本社产品取得的收入。

其他收入包括盘盈收益、确实无法支付的应付款项等除经营收入以外的收入。

第四十七条 合作社的经营收入一般应当于产品物资已经发出，服务已经提供，同时收讫价款或取得收取价款的凭据时予以确认。

合作社的其他收入一般应当于收入实现时予以确认。

第四十八条 合作社应当按照从购买方已收或应收的合

同或协议价款，确定收入金额。

第四十九条 合作社的费用，是指合作社在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向成员分配盈余无关的经济利益的总流出。

第五十条 合作社的费用包括经营支出、税金及附加、管理费用、财务费用和其他支出等。

经营支出包括合作社提供农业生产资料的购买、使用，农产品的生产、销售、加工、运输、贮藏以及与农业生产经营有关的技术、信息、设施建设运营等服务，开发经营农村民间工艺及制品、休闲农业和乡村旅游资源等，以及销售本社产品发生的实际支出。

税金及附加包括合作社从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等相关税费。

管理费用包括管理人员的工资、办公费、差旅费，业务招待费，管理用固定资产的折旧、无形资产摊销等为组织和管理生产经营活动发生的支出。

财务费用包括利息费用（减利息收入）、银行相关手续费等为筹集生产经营所需资金发生的支出。

其他支出包括生物资产的死亡毁损支出、损失，固定资产及产品物资等的盘亏、损失，防灾抢险支出，安全生产支

出，环境保护支出，罚款支出，捐赠支出，确实无法收回的应收款项损失等。

第五十一条 合作社的费用一般应当在发生时按照其发生额计入当期损益。

第六章　盈余及盈余分配

第五十二条 合作社的盈余，是指合作社在一定会计期间的经营成果。

合作社的本年盈余按照下列公式计算：

本年盈余=经营收益+其他收入-其他支出-所得税费用

其中：

经营收益=经营收入+投资收益-经营支出-税金及附加-管理费用-财务费用

投资收益是指投资所取得的收益扣除发生的投资损失后的数额。投资所取得的收益包括对外投资分得的利润、盈余返还和盈余分配、现金股利和债券利息，以及对外投资到期收回或中途转让取得款项高于账面余额的差额等。投资损失包括对外投资到期收回或中途转让取得款项低于账面余额的差额等。

第五十三条 合作社应当按照税法有关规定计算的当期应纳税额，确认所得税费用。

合作社应当在盈余总额的基础上，按照税法有关规定进行纳税调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率为基础计算确定当期应纳税额。

第五十四条 合作社在弥补亏损、提取公积金后剩余的本年盈余为可分配盈余。合作社按照有关法律法规和合作社章程规定向成员进行盈余返还和盈余分配、或者将全部或部分可分配盈余转为成员对合作社的出资时，应当减少可分配盈余。

第七章　财务报表

第五十五条 财务报表是对合作社财务状况、经营成果等的结构性表述，包括会计报表及其附注。

第五十六条 合作社的会计报表包括资产负债表、盈余及盈余分配表、成员权益变动表等。

资产负债表，是指反映合作社在某一特定日期财务状况的报表。

盈余及盈余分配表，是指反映合作社在一定会计期间内盈余实现及其分配情况的报表。

成员权益变动表，是指反映合作社成员权益增减变动和在某一特定日期权益情况的报表。

第五十七条 合作社应当为每个成员设立成员账户。

成员账户是全面反映合作社成员对合作社的出资额、量化到该成员的公积金份额、本社接受国家财政直接补助形成的财产量化到该成员的份额、本社接受他人捐赠形成的财产量化到该成员的份额、该成员与本社的交易量（额）以及本社对该成员的盈余返还和剩余盈余分配的账户。

第五十八条 附注，是指对在资产负债表、盈余及盈余分配表、成员权益变动表等会计报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些会计报表中列示项目的说明等。

附注应当按照下列顺序披露:

（一）遵循农民专业合作社会计制度的声明。

（二）合作社的基本情况。

（三）成员权益结构。

（四）会计报表重要项目的进一步说明。

（五）已发生损失但尚未批准核销的相关资产名称、金额等情况及说明。

（六）以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明。

（七）其他重要事项。

（八）对已在资产负债表、盈余及盈余分配表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

（九）根据国家有关法律法规等规定，需要在附注中说明的其他事项。

第五十九条 合作社对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正应当采用未来适用法进行会计处理。

会计政策，是指合作社在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。前期差错包括计算错误、应用会计政策错误、应用会计估计错误等。未来适用法，是指将变更后的会计政策和会计估计应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计差错发生或发现的当期更正差错的方法。

第八章　附则

第六十条 合作社填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等，应当按照《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》等规定执行。

第六十一条 本制度自 2023 年 1 月 1 日起施行。此前财政部印发的《农民专业合作社财务会计制度（试行）》（财会〔2007〕15 号）与本制度规定不一致的，以本制度为准。

附录：合作社会计科目和财务报表

一、会计科目

本制度统一规定合作社会计科目的名称和编号，以便于填制会计凭证，登记会计账簿，查阅会计账目，实行会计信息化管理。合作社不存在的交易或者事项，可不设置相关会计科目；合作社在不违反本制度中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据本社的实际情况自行增设必要的会计科目；对于明细科目，合作社可以比照本附录中的规定自行设置。

（一）会计科目名称和编号。

顺序号	编号	会计科目名称
		一、资产类科目
1	101	库存现金
2	102	银行存款
3	113	应收款
4	114	成员往来
5	121	产品物资
6	124	委托加工物资
7	125	委托代销商品
8	127	受托代购商品
9	128	受托代销商品
10	131	对外投资
11	141	消耗性生物资产
12	142	生产性生物资产
13	143	生产性生物资产累计折旧
14	144	公益性生物资产

顺序号	编号	会计科目名称
15	151	固定资产
16	152	累计折旧
17	153	在建工程
18	154	固定资产清理
19	161	无形资产
20	162	累计摊销
21	171	长期待摊费用
22	181	待处理财产损溢
		二、负债类科目
23	201	短期借款
24	211	应付款
25	212	应付工资
26	213	应付劳务费
27	214	应交税费
28	215	应付利息
29	221	应付盈余返还
30	222	应付剩余盈余
31	231	长期借款
32	235	专项应付款
		三、所有者权益类科目
33	301	股金
34	311	专项基金
35	321	资本公积
36	322	盈余公积
37	331	本年盈余
38	332	盈余分配
		四、成本类科目
39	401	生产成本
		五、损益类科目

顺序号	编号	会计科目名称
40	501	经营收入
41	502	其他收入
42	511	投资收益
43	521	经营支出
44	522	税金及附加
45	523	管理费用
46	524	财务费用
47	529	其他支出
48	531	所得税费用

注：合作社在经营中涉及使用外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、尚未转入银行存款的支付宝或微信收付款等第三方支付平台账户余额等各种其他货币资金的，可增设“其他货币资金”科目（科目编号 109）；合作社在经营中大量使用包装物，需要单独对其进行核算的，可增设“包装物”科目（科目编号 122）。

（二）会计科目使用说明。

资产类科目

101 库存现金

一、本科目核算合作社的库存现金。

二、合作社收到现金时，借记本科目，贷记有关科目；支出现金时，借记有关科目，贷记本科目。

三、合作社应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计额、现金支出合计额和结余额，

将结余额与实际库存额核对，做到账款相符。

四、每日终了结算现金收支、财产清查等发现的有待查明原因的现金短缺或溢余，应当通过“待处理财产损溢”科目核算：属于现金短缺，按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记本科目；属于现金溢余，按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

五、本科目期末借方余额，反映合作社实际持有的库存现金。

102 银行存款

一、本科目核算合作社存入银行、信用社或其他金融机构的款项。

二、合作社将款项存入银行、信用社或其他金融机构时，借记本科目，贷记有关科目；提取和支出存款时，借记有关科目，贷记本科目。

三、合作社应当按照开户银行、信用社和其他金融机构、存款种类等设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记。每日终了，应结出余额。

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。合作社银行存款账面余额与银行对账单余

额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”调节相符。

四、本科目应按照银行、信用社或其他金融机构的名称设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社实际存在银行、信用社或其他金融机构的款项。

113 应收款

一、本科目核算合作社与非成员之间发生的各种应收及暂付款项，包括因销售产品物资、提供服务应收取的款项以及应收的各种赔款、罚款、利息等。

二、合作社与非成员之间发生各种应收及暂付款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“经营收入”等科目。收回应收款时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。取得用暂付款购得的产品物资、服务时，借记“产品物资”等科目，贷记本科目。

三、对确实无法收回的应收及暂付款项，按规定程序批准核销时，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

四、本科目应按照发生应收及暂付款项的非成员单位和个人设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社尚未收回的应收及暂付款项。

114 成员往来

一、本科目核算合作社与成员之间发生的应收款项和应付款项等经济往来业务。

二、合作社与成员之间发生应收款项和偿还应付款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“经营收入”等科目。收回应收款项和发生应付款项时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、为成员提供农业生产资料购买服务时，按照实际支付或应付的款项，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目；按照为成员提供农业生产资料购买服务而应收取的服务费，借记本科目，贷记“经营收入”等科目；收到成员给付的农业生产资料购买款项和服务费时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、为成员提供农产品销售服务，收到成员交来的产品时，按照合同或协议约定的价格，借记“受托代销商品”等科目，贷记本科目；向成员给付代销商品款时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

五、本科目应按照合作社成员设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目下属各明细科目的期末借方余额合计数反映成员欠合作社的款项总额；期末贷方余额合计数反映合作社欠成员的款项总额。各明细科目期末借方余额合计数应在资

产负债表“应收款项”项目反映；期末贷方余额合计数应在资产负债表“应付款项”项目反映。

121 产品物资

一、本科目核算合作社库存的材料、燃料、机械零配件、低值易耗品、包装物、种子、化肥、农药、农产品、工业产成品等各种产品和物资。

合作社为本社成员服务取得的委托代销商品、受托代购商品、受托代销商品以及委托加工物资不在本科目核算。

二、购入并已验收入库的产品物资，按照实际成本，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“成员往来”、“应付款”等科目。

三、生产完工以及委托外单位加工完成并已验收入库的产品物资，按照实际成本，借记本科目，贷记“生产成本”、“委托加工物资”等科目。

四、取得成员出资投入的产品物资，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

五、产品物资销售时，按照实现的销售收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“成员往来”等科目，贷记“经营收入”科目；按照销售产品物资的实际成本，

借记“经营支出”科目，贷记本科目。

六、产品物资领用时，借记“在建工程”、“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

七、发给外单位加工的产品物资，按照委托加工物资的实际成本，借记“委托加工物资”科目，贷记本科目。

八、清查盘点，发现盘盈、盘亏、毁损、报废的产品物资，按照实际成本（或估计价值），借记或贷记本科目，贷记或借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

九、本科目应按照产品物资品名设置明细科目，进行明细核算。

十、本科目期末借方余额，反映合作社库存产品物资的实际成本。

124 委托加工物资

一、本科目核算合作社委托外单位加工的各种物资的实际成本。

二、发给外单位加工的物资，按照委托加工物资的实际成本，借记本科目，贷记“产品物资”等科目。

按照合作社支付该项委托加工的全部费用（加工费、运杂费等），借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、加工完成验收入库的物资，按照加工收回物资的实

际成本和剩余物资的实际成本，借记“产品物资”等科目，贷记本科目。

四、本科目应按照加工合同和受托加工单位等设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社委托外单位加工但尚未加工完成物资的实际成本。

125 委托代销商品

一、本科目核算合作社委托外单位销售的各种商品的实际成本。

二、发给外单位销售的商品，按照委托代销商品的实际成本，借记本科目，贷记“产品物资”等科目。

三、收到代销单位报来的代销清单时，按照应收金额，借记“应收款”科目，按照应确认的收入，贷记“经营收入”科目；按照应支付的手续费等，借记“经营支出”科目，贷记“应收款”科目；同时，按照代销商品的实际成本（或售价），借记“经营支出”等科目，贷记本科目。收到代销款时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收款”科目。

四、本科目应按照代销商品或委托单位等设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社委托外单位销售但尚未收到代销商品款的商品的实际成本。

127 受托代购商品

一、本科目核算合作社接受委托代为采购商品的实际成本。

二、合作社收到受托代购商品款时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“成员往来”、“应付款”等科目。

三、受托采购商品时，按照采购商品的价款，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

四、将受托代购商品交付给委托方时，按照收到的受托代购商品款，借记“成员往来”、“应付款”等科目，按照代购商品的实际成本，贷记本科目，差额借记或贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；如果受托代购商品收取手续费，按照应收取的手续费，借记“成员往来”、“应收款”等科目，贷记“经营收入”科目。收到手续费时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“成员往来”、“应收款”等科目。

五、本科目应按照受托方设置明细账，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映合作社受托采购尚未交付商品的实际成本。

128 受托代销商品

一、本科目核算合作社接受委托代销商品的实际成本。

二、合作社收到受托代销商品时，按合同或协议约定的价格，借记本科目，贷记“成员往来”等科目。

三、售出受托代销商品时，按照实际收到的价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照合同或协议约定的价格，贷记本科目，如果实际收到的价款大于合同或协议约定的价格，按照其差额，贷记“经营收入”等科目；如果实际收到的价款小于合同或协议约定的价格，按照其差额，借记“经营支出”等科目。

四、支付委托方代销商品款时，借记“成员往来”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

五、本科目应按照委托代销方设置明细账，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映合作社尚未售出的受托代销商品的实际成本。

131 对外投资

一、本科目核算合作社持有的各种对外投资，包括依法出资设立或者加入联合社，以及采用货币资金、实物资产、无形资产等向其他单位的投资等。

二、合作社以现金、银行存款等货币资金方式对外投资时，按照实际支付的价款和相关税费，借记本科目，贷记“库

存现金”、“银行存款”科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目。

以实物资产、无形资产等非货币性资产方式对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记本科目，按照已计提的累计折旧或摊销，借记“生产性生物资产累计折旧”、“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的原价（成本），贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

三、到期收回或中途转让对外投资时，按照实际收回的价款或价值，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照对外投资的账面余额，贷记本科目，按照实际收回的价款或价值与账面余额的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

四、被投资单位宣告分配现金股利或利润、联合社返还和分配盈余等时，借记“应收款”等科目，贷记“投资收益”科目；实际收到现金股利或利润、盈余返还、盈余分配等时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“应收款”科目；获得股票股利时，不作账务处理，但应在备查簿中登记所增加的股份。

五、对外投资发生损失时，按规定程序批准后，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成

员往来”等科目，按照扣除由责任人和保险公司赔偿的金额后的净损失，借记“投资收益”科目，按照发生损失的对外投资账面余额，贷记本科目。

六、本科目应按照对外投资的种类设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目期末借方余额，反映合作社对外投资的实际成本。

141 消耗性生物资产

一、本科目核算合作社持有的消耗性生物资产的实际成本。

二、消耗性生物资产应按照取得时的实际成本计价。合作社按照下列原则确定取得消耗性生物资产的实际成本，进行账务处理:

（一）购入的消耗性生物资产，按照应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行栽培的大田作物和蔬菜等，按照收获前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

自行营造的林木类消耗性生物资产（如非经济林木），按照郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、

“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

自行繁殖的育肥畜、水产养殖的鱼虾贝类等，按照出售或入库前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

（三）取得成员出资投入的消耗性生物资产，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

（四）收到国家财政直接补助的消耗性生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的消耗性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似消耗性生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“专项基金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（五）产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，按照转群时的账

面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。

幼畜成龄转为产畜或役畜、育肥畜转为产畜或役畜的，按照其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记本科目。

（六）盘盈的消耗性生物资产，按照同类或类似消耗性生物资产的市场价格或评估价值，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

三、择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、生产经营过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按照应分配的金额，借记本科目，贷记“生产成本”科目。

五、消耗性生物资产收获时，按照其账面余额，借记“产品物资”科目，贷记本科目。

六、出售消耗性生物资产时，按照实现的销售收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”等科目，贷记“经营收入”等科目。按照其账面余额，借记“经营支出”等科目，贷记本科目。

七、以幼畜及育肥畜、消耗性林木资产等消耗性生物资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照消耗性生物资产的账面余额，贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

八、消耗性生物资产死亡毁损、盘亏时，按照其账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记本科目。按规定程序批准后处理时，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，按照残料价值，借记“产品物资”等科目，按照“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目相应余额，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，按照其差额，借记“其他支出”科目。

九、本科目应按照消耗性生物资产的种类、群别、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

十、本科目期末借方余额，反映合作社持有的消耗性生物资产的实际成本。

142 生产性生物资产

一、本科目核算合作社持有的生产性生物资产的原价(成本)。

二、生产性生物资产应按照取得时的实际成本计价。合作社按照下列原则确定取得生产性生物资产的实际成本，进行账务处理:

(一)购入的生产性生物资产，按照应计入生产性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

(二)自行营造的林木类生产性生物资产、自行繁殖的产畜和役畜等，按照达到预定生产经营目的前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

(三)取得成员出资投入的生产性生物资产，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

(四)收到国家财政直接补助的生产性生物资产(包括以前年度收到或形成但尚未入账的)或者他人捐赠的生产性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。没有相关凭据

的，按照资产评估价值或者比照同类或类似生产性生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“专项基金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（五）幼畜成龄转为产畜或役畜、育肥畜转为产畜或役畜的，按照其账面余额，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，按照转群时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记本科目。

（六）盘盈的生产性生物资产，按照同类或类似生产性生物资产的市场价格或评估价值扣除按照该项生产性生物资产状况估计的折旧后的余额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目。

三、择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

生产性生物资产达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，借记“经营支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、出售生产性生物资产时，按照取得的价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目，按照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

五、以生产性生物资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

六、生产性生物资产死亡毁损、盘亏时，按照生产性生物资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目。按规定程序批准后处理时，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，按照残料价值，借记“产品物资”等科目，按照“待

处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目相应余额，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照其差额，借记“其他支出”科目。

七、本科目应按照生产性生物资产的种类、群别、所属部门、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映合作社持有的生产性生物资产的原价（成本）。

143 生产性生物资产累计折旧

一、本科目核算合作社持有的达到预定生产经营目的的生产性生物资产的累计折旧。

二、达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提的折旧，借记“生产成本”、“经营支出”等科目，贷记本科目。

因出售、对外投资、死亡毁损等原因处置生产性生物资产，还应同时结转生产性生物资产累计折旧。

三、本科目应按照生产性生物资产的种类、群别、所属部门、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映合作社达到预定生产经营目的的生产性生物资产的累计折旧额。

144 公益性生物资产

一、本科目核算合作社持有的公益性生物资产的实际成本。

二、公益性生物资产应按照取得时的实际成本计价。合作社按照下列原则确定取得公益性生物资产的实际成本，进行账务处理:

（一）购入的公益性生物资产，按照应计入公益性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行营造的林木类公益性生物资产，按照郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

（三）取得成员出资投入的公益性生物资产，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

（四）收到国家财政直接补助的公益性生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的公益性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似公益性生物资产

的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“专项基金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（五）消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产的，按照其账面余额或账面价值，借记本科目，按照已计提的生产性生物资产累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”等科目。

三、择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类公益性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

林木类公益性生物资产郁闭后发生的管护费用等其他后续支出，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、本科目应按照公益性生物资产的种类或项目、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社持有的公益性生

物资产的实际成本。

151 固定资产

一、本科目核算合作社固定资产的原价（成本）。

二、固定资产应按照取得时的实际成本计价。合作社按照下列原则确定取得固定资产的实际成本，进行账务处理:

（一）购入不需要安装的固定资产，按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程发生的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。购入需要安装的固定资产，先记入“在建工程”科目，待安装完毕交付使用时，按照其实际成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

（二）自行建造完成交付使用的固定资产，按照建造该固定资产的实际成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

（三）取得成员出资投入的固定资产，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

（四）收到国家财政直接补助的固定资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的固定资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科

目，贷记“专项基金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似固定资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“专项基金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（五）盘盈的固定资产，按照同类或类似固定资产的市场价格或评估价值扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目。

三、生产经营用的固定资产的修理费用，借记“经营支出”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；管理用的固定资产的修理费用，借记“管理费用”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；用于公益性用途的固定资产的修理费用，借记“其他支出”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记“在建工程”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。改建完成交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记

本科目，贷记“在建工程”科目。

五、固定资产出售、报废和毁损等时，按照固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。

盘亏的固定资产，按照固定资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。

六、以固定资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

七、捐赠转出固定资产时，按照固定资产账面价值，转入“固定资产清理”科目，应支付的相关税费及其他费用，也通过“固定资产清理”科目进行归集，捐赠项目完成后，按照“固定资产清理”科目的余额，借记“其他支出”科目，贷记“固定资产清理”科目。

八、合作社应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产

卡片”，按照固定资产类别和项目、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

九、本科目期末借方余额，反映合作社持有的固定资产的原价（成本）。

152 累计折旧

一、本科目核算合作社固定资产计提的累计折旧。

二、生产经营用的固定资产计提的折旧，借记“生产成本”等科目，贷记本科目；管理用的固定资产计提的折旧，借记“管理费用”科目，贷记本科目；用于公益性用途的固定资产计提的折旧，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

三、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记“在建工程”科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

四、固定资产出售、报废和毁损等时，按照固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

盘亏的固定资产，按照固定资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提

的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价，贷记“固定资产”科目。

五、以固定资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

六、本科目应按照相应固定资产的类别和项目、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目的期末贷方余额，反映合作社固定资产的累计折旧额。

153 在建工程

一、本科目核算合作社进行工程建设、设备安装、农业农村基础设施建造、固定资产改建等发生的实际支出。购入不需要安装的固定资产，不通过本科目核算。

二、购入需要安装的固定资产，按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程发生的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

三、建造固定资产和兴建农业农村基础设施购买专用物

资以及发生的相关费用，按照实际支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”等科目。

发包工程建设，根据合同规定向承包企业预付工程款时，按照实际预付的价款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；以拨付材料抵作工程款的，按照材料的实际成本，借记本科目，贷记“产品物资”等科目；将需要安装的设备交付承包企业进行安装时，按照该设备的成本，借记本科目，贷记“产品物资”等科目。与承包企业办理工程价款结算时，补付的工程款，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付款”等科目。

自营的工程，领用物资或产品时，按照领用物资或产品的实际成本，借记本科目，贷记“产品物资”等科目。工程应负担的员工工资、劳务费等人员费用，借记本科目，贷记“成员往来”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。发生的改建支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“成员往来”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。改建完成交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

五、购建和安装工程完成并交付使用时，借记“固定资

产”科目，贷记本科目。

六、工程完成未形成固定资产时，借记“其他支出”等科目，贷记本科目。

七、本科目应按照工程项目、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映合作社尚未交付使用的工程项目的实际支出。

154 固定资产清理

一、本科目核算合作社因出售、捐赠、报废和毁损等原因转入清理的固定资产的账面价值及其在清理过程中所发生的费用等。

二、出售、捐赠、报废和毁损的固定资产转入清理时，按照固定资产账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

清理过程中发生的相关税费及其他费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应交税费”等科目；收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，借记“银行存款”、“产品物资”等科目，贷记本科目；按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，贷记本科目。

三、清理完毕后发生的净收益，借记本科目，贷记“其他收入”科目；清理完毕后发生的净损失，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

四、本科目应按照被清理的固定资产、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映合作社尚未清理完毕的固定资产清理净损失；本科目期末贷方余额，反映合作社尚未清理完毕的固定资产清理净收益。

161 无形资产

一、本科目核算合作社持有的无形资产的成本。

二、无形资产应按照取得时的实际成本计价。合作社按照下列原则确定取得无形资产的实际成本，进行账务处理:

（一）购入的无形资产，按照购买价款、相关税费以及相关的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行开发并按照法律程序申请取得的无形资产，按照依法取得时发生的注册费、律师费等实际支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

（三）取得成员出资投入的无形资产，按照确定的成本，借记本科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记

或借记“资本公积”科目。

（四）收到国家财政直接补助的无形资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的无形资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似无形资产的市场价格，加上相关税费等，借记本科目，贷记“专项基金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“专项基金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

三、因出售、报废等原因处置无形资产，按照取得的转让价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的成本，贷记本科目，按照应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目，按照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

四、以无形资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的成本，贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

五、本科目应按照无形资产类别、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映合作社持有的无形资产的成本。

162 累计摊销

一、本科目核算合作社对无形资产计提的累计摊销。

二、土地经营权、林权等生产经营类无形资产计提的摊销，借记“生产成本”等科目，贷记本科目；非生产经营类无形资产计提的摊销，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

三、出租无形资产所取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”等科目；结转出租无形资产的成本时，借记“其他支出”等科目，贷记本科目。

四、因出售、报废等原因处置无形资产，按照取得的转让价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记本科目，按照无形资产的成本，贷记“无形资产”科目，按照应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目，按照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

五、以无形资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照

已计提的累计摊销，借记本科目，按照无形资产的成本，贷记“无形资产”科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

六、本科目应按照相应无形资产的类别、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目的期末贷方余额，反映合作社计提的无形资产摊销累计数。

171 长期待摊费用

一、本科目核算合作社已提足折旧的固定资产的改建支出和其他长期待摊费用等。

二、合作社发生长期待摊费用时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”等科目。摊销长期待摊费用时，借记“生产成本”、“管理费用”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照支出项目进行明细核算。

四、本科目期末借方余额，反映合作社尚未摊销完毕的长期待摊费用。

181 待处理财产损溢

一、本科目核算合作社在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值。

二、盘盈的各种产品物资、消耗性生物资产、现金等，按照同类或类似资产的市场价格或评估价值、实际溢余的金额，借记“产品物资”、“消耗性生物资产”、“库存现金”等科目，贷记本科目（待处理流动资产损溢）。盘亏、毁损、短缺的各种产品物资、消耗性生物资产、现金等，按照其账面余额、实际短缺的金额，借记本科目（待处理流动资产损溢），贷记“产品物资”、“消耗性生物资产”、“库存现金”等科目。

盘盈的固定资产、生产性生物资产，按照同类或类似资产的市场价格或评估价值扣除按照该项资产新旧程度或状况估计的折旧后的余额，借记“固定资产”、“生产性生物资产”科目，贷记本科目（待处理非流动资产损溢）。盘亏的固定资产以及盘亏、死亡毁损的生产性生物资产，按照其账面价值，借记本科目（待处理非流动资产损溢），按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”、“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其原价（成本），贷记“固定资产”、“生产性生物资产”科目。

三、盘亏、毁损、报废的各项资产，按规定程序批准后处理时，按照残料价值，借记“产品物资”等科目，按照可收回的责任人和保险公司赔偿的金额，借记“应收款”、“成员往来”等科目，按照本科目余额，贷记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），按照其差额，借记

“其他支出”科目。

盘盈的各项资产，按规定程序批准后处理时，按照本科目余额，借记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），贷记“其他收入”科目。

四、本科目应按照待处理流动资产损溢和待处理非流动资产损溢进行明细核算。

五、合作社的财产损溢，应当查明原因，在期末结账前处理完毕，处理后本科目应无余额。

负债类科目

201 短期借款

一、本科目核算合作社从银行、信用社或其他金融机构，以及外部单位和个人借入的期限在 1 年内（含 1 年）的各种借款。

二、合作社借入各种短期借款时，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记本科目。

三、在应付利息日，按照借款本金和借款合同利率计算确定的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目。

实际支付短期借款利息时，借记“应付利息”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

四、偿还短期借款时，借记本科目，贷记“库存现金”、

“银行存款”科目。

五、本科目应按照借款单位和个人设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未偿还的短期借款本金。

211 应付款

一、本科目核算合作社与非成员之间发生的各种应付及暂收款项，包括因购买产品物资和接受服务等应付的款项以及应付的赔款等。

二、合作社与非成员之间发生各种应付及暂收款项时，借记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“经营支出”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

三、偿还应付及暂收款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、因债权人特殊原因等确实无法支付的应付款或获得债权人的债务豁免时，按规定程序批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

五、本科目应按照发生应付及暂收款项的非成员单位和个人设置明细账，进行明细核算。

六、本科目期末贷方余额，反映合作社应付但尚未付给非成员的应付及暂收款项。

212 应付工资

一、本科目核算合作社应支付给管理人员、固定员工等职工的工资总额。包括在工资总额内的各种工资、奖金、津贴、补助、社会保险费等，不论是否在当月支付，都应通过本科目核算。

二、合作社应当按照劳动工资制度规定，编制“工资表”，计算各种工资，再将“工资表”进行汇总，编制“工资汇总表”。

三、提取工资时，根据人员岗位进行工资分配，借记“在建工程”、“生产成本”、“经营支出”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

四、实际支付工资时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

五、合作社应当设置“应付工资明细账”，按照管理人员、固定员工等职工的姓名、类别以及应付工资的组成内容等，进行明细核算。

六、本科目期末一般应无余额，如有贷方余额，反映合作社已提取但尚未支付的工资额。

213 应付劳务费

一、本科目核算合作社应支付给季节性用工等临时性工

作人员的劳务费总额。包括在劳务费总额内的各种劳务费、奖金、津贴、补助等，不论是否在当月支付，都应通过本科目核算。

二、提取劳务费时，根据人员岗位进行劳务费分配，借记“在建工程”、“生产成本”、“经营支出”等科目，贷记本科目。

三、实际支付劳务费时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、合作社应当设置“应付劳务费明细账”，按照临时性工作人员的姓名、类别以及应付劳务费的组成内容等，进行明细核算。

五、本科目期末一般应无余额，如有贷方余额，反映合作社已提取但尚未支付的劳务费金额。

214 应交税费

一、本科目核算合作社按照税法等规定计算应缴纳的各种税费，包括增值税、企业所得税、消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等。

合作社代扣代缴的个人所得税，也通过本科目核算。

二、应交增值税的主要账务处理。

合作社涉及增值税会计核算的相关业务，应按照国家统

一的会计制度有关增值税会计处理的规定进行账务处理。

三、应交消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等的主要账务处理。

（一）按照税法等规定应缴纳的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等，借记“税金及附加”等科目，贷记本科目（消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加、地方教育费附加等）。

（二）缴纳的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等，借记本科目（消费税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加、地方教育费附加等），贷记“银行存款”科目。

四、应交企业所得税的主要账务处理。

（一）按照税法等规定应缴纳的企业所得税，借记“所得税费用”科目，贷记本科目（应交企业所得税）。

（二）缴纳的企业所得税，借记本科目（应交企业所得税），贷记“银行存款”科目。

五、应交个人所得税的主要账务处理。

（一）按照税法等规定应代扣代缴的个人所得税，借记

“应付工资”、“应付劳务费”科目，贷记本科目（应交个人所得税）。

（二）缴纳的个人所得税，借记本科目（应交个人所得税），贷记“银行存款”科目。

六、本科目应按照应缴纳的税费项目等进行明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未缴纳的税费；期末如为借方余额，反映合作社多缴纳或尚未抵扣的税费。

215 应付利息

一、本科目核算合作社按照合同约定应支付的利息费用。

二、在应付利息日，按照借款本金和借款合同利率计算确定的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记本科目。

三、实际支付利息时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

四、本科目应按照借款单位和个人设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末贷方余额，反映合作社应付未付的利息费用。

221 应付盈余返还

一、本科目核算合作社根据有关法律法规和合作社章程规定，返还给成员的盈余。

二、合作社根据章程规定或者经成员（代表）大会决议确定的盈余分配方案，按照成员与本社的交易量（额）比例等提取返还盈余时，借记“盈余分配”科目，贷记本科目。实际支付时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、根据成员（代表）大会表决同意，将应支付的盈余返还转为成员对合作社出资的，借记本科目，贷记“股金”等科目。

四、本科目应按照成员设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未支付给成员的盈余返还。

222 应付剩余盈余

一、本科目核算合作社根据有关法律法规和合作社章程规定，分配给成员的剩余可分配盈余。

二、合作社提取返还盈余后，根据章程规定或者经成员（代表）大会决议确定的盈余分配方案，分配剩余盈余时，借记“盈余分配”科目，贷记本科目。实际支付时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、根据成员（代表）大会表决同意，将应支付的剩余盈余转为成员对合作社出资的，借记本科目，贷记“股金”等科目。

四、本科目应按照成员设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未支付给成员的剩余盈余。

231 长期借款

一、本科目核算合作社从银行等金融机构及外部单位和个人借入的期限在1年以上（不含1年）的各项借款。

二、合作社借入长期借款时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、在应付利息日，按照借款本金和借款合同利率计算确定的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目。

实际支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

四、偿还长期借款时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

五、本科目应按照借款单位和个人设置明细账，进行明细核算。

六、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未偿还的长期借款本金。

235 专项应付款

一、本科目核算合作社接受国家财政直接补助的资金。

二、合作社收到国家财政直接补助的资金时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、按照国家财政直接补助资金的项目用途，取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产，或用于兴建农业农村基础设施时，按照实际使用国家财政直接补助资金的数额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时借记本科目，贷记“专项基金”科目；用于开展信息、培训、农产品质量标准与认证、市场营销和技术推广等项目支出时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产之后收到对应用途的国家财政直接补助资金的，按照收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目，同时按照实际使用国家财政直接补助资金的数额，借记本科目，贷记“专项基金”科目；发生信息、培训、农产品质量标准与认证、市场营销和技术推广等项目支出之后收到对应用途的国家财政直接补助资金的，按照收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目，同时按照实际使用国家财政直接补助资金的数额，借记本科目，贷记“经营支出”、“管理费用”等科目。

五、因有结余等情况而退回国家财政直接补助资金时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

六、本科目应按照国家财政直接补助资金项目设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映合作社尚未使用和结转的国家财政直接补助资金数额。

所有者权益类科目

301 股金

一、本科目核算合作社通过成员投资入股、公积金转增、可分配盈余转增等所形成的股金。

二、合作社收到成员投资入股的货币资金，按照实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记本科目，按照两者之间的差额，贷记“资本公积”科目。

三、收到成员投资入股的非货币性资产，按照确定的成本，借记“产品物资”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记本科目，按照两者之间的差额，贷记或借记“资本公积”科目。

四、用资本公积或盈余公积转增股金时，借记“资本公积”、“盈余公积”等科目，贷记本科目。

五、根据成员（代表）大会表决同意，将可分配盈余转为成员对合作社出资的，借记“应付盈余返还”、“应付剩余盈余”、“盈余分配”科目，贷记本科目。

六、按照法定程序减少成员出资总额或成员退股时，借记本科目等，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“固定资产”等科目，并在有关明细账及备查簿中详细记录股金发生的变动情况。

七、成员按照规定转让出资的，应在成员账户和有关明细账及备查簿中记录受让方。

八、本科目应按照成员设置明细科目，进行明细核算。

九、本科目期末贷方余额，反映合作社实有的股金数额。

311 专项基金

一、本科目核算合作社接受国家财政直接补助和他人捐赠形成的专项基金。

二、合作社使用已收到的国家财政直接补助资金取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产，或用于兴建农业农村基础设施时，按照实际使用国家财政直接补助资金的数额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时借记“专项应付款”科目，贷记本科目。

三、取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产之后收到对应用途的国家财政直接补助资金的，按照收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”科目，同时按照实际使用国家财政直接补助资金的数额，借记“专项应付款”科目，贷记本科目。

四、实际收到他人捐赠的货币资金时，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记本科目。

五、收到国家财政直接补助的生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的非货币性资产时，按照有关凭据注明的金额加上相关税费等，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目等。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似资产的市场价格，加上相关税费等，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目等。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

六、本科目应按照专项基金的来源设置明细科目，进行

明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映合作社实有的专项基金数额。

321 资本公积

一、本科目核算合作社形成的资本公积。

二、合作社收到成员投资入股的货币资金，按照实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记本科目。

三、收到成员投资入股的非货币性资产，按照确定的成本，借记“产品物资”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照成员应享有合作社成员出资总额的份额计算的金额，贷记“股金”科目，按照两者之间的差额，贷记或借记本科目。

四、以实物资产、无形资产等非货币性资产方式对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“对外投资”科目，按照已计提的累计折旧或摊销，借记“生产性生物资产累计折旧”、“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的原价（成本），贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等

科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

五、用资本公积转增股金时，借记本科目，贷记“股金”科目。

六、本科目应按照资本公积的来源设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映合作社实有的资本公积数额。

322 盈余公积

一、本科目核算合作社从当年盈余中提取的盈余公积。

二、合作社提取盈余公积时，借记“盈余分配”科目，贷记本科目。

三、用盈余公积转增股金或弥补亏损等时，借记本科目，贷记“股金”、“盈余分配”等科目。

四、本科目应按照用途设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末贷方余额，反映合作社实有的盈余公积数额。

331 本年盈余

一、本科目核算合作社当期实现的盈余。

二、会计期末结转盈余时，应将“经营收入”、“其他收入”科目的余额转入本科目的贷方，借记“经营收入”、

“其他收入”科目，贷记本科目；同时将“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“财务费用”、“其他支出”、“所得税费用”科目的余额转入本科目的借方，借记本科目，贷记“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“财务费用”、“其他支出”、“所得税费用”科目。应将“投资收益”科目的贷方余额转入本科目的贷方，借记“投资收益”科目，贷记本科目；如为投资净损失，应将“投资收益”科目的借方余额转入本科目的借方，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

三、年度终了，应将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净盈余，转入“盈余分配”科目，借记本科目，贷记“盈余分配——未分配盈余”科目；如为净亏损，作相反会计分录。结转后本科目应无余额。

332 盈余分配

一、本科目核算合作社当年盈余的分配（或亏损的弥补）和历年分配后的结存余额。本科目设置“各项分配”和“未分配盈余”两个二级科目。

二、合作社用盈余公积弥补亏损时，借记“盈余公积”科目，贷记本科目（未分配盈余）。

三、按照规定提取盈余公积时，借记本科目（各项分配），贷记“盈余公积”科目。

四、根据章程规定或者经成员（代表）大会决议确定的盈余分配方案，提取返还盈余时，借记本科目（各项分配），贷记“应付盈余返还”科目。

五、根据章程规定或者经成员（代表）大会决议确定的盈余分配方案，分配剩余盈余时，借记本科目（各项分配），贷记“应付剩余盈余”科目。

六、根据成员（代表）大会表决同意，将可分配盈余转为成员对合作社出资的，借记“应付盈余返还”、“应付剩余盈余”、本科目（各项分配），贷记“股金”等科目。

七、年度终了，合作社应将全年实现的盈余总额，自“本年盈余”科目转入本科目，借记“本年盈余”科目，贷记本科目（未分配盈余）；如为净亏损，作相反会计分录。同时，将本科目下的“各项分配”明细科目的余额转入本科目“未分配盈余”明细科目，借记本科目（未分配盈余），贷记本科目（各项分配）。年度终了，本科目的“各项分配”明细科目应无余额，“未分配盈余”明细科目的贷方余额表示未分配的盈余，借方余额表示未弥补的亏损。

八、本科目应按照盈余的用途设置明细科目，进行明细核算。

九、本科目余额为合作社历年积存的未分配盈余（或未弥补亏损）。

成本类科目

401 生产成本

一、本科目核算合作社直接组织生产或提供服务等活动所发生的各项生产费用和服务成本。

二、合作社发生各项生产费用和服务成本时，应当按照成本核算对象和成本项目分别归集，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“成员往来”、“产品物资”、“累计折旧”、“生产性生物资产累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”、“应付款”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

三、会计期间终了，合作社已经生产完成并已验收入库的产成品，按照实际成本，借记“产品物资”科目，贷记本科目。

四、提供服务实现销售时，借记“经营支出”科目，贷记本科目。

五、本科目应按照生产费用和服务成本种类设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映合作社尚未生产完成的各项在产品和尚未完成的服务成本。

损益类科目

501 经营收入

一、本科目核算合作社提供农业生产资料的购买、使用，农产品的生产、销售、加工、运输、贮藏以及与农业生产经营有关的技术、信息、设施建设运营等服务，开发经营农村民间工艺及制品、休闲农业和乡村旅游资源等，以及销售本社产品取得的收入。

二、合作社实现经营收入时，按照实际收到或应收的价款，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“成员往来”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照经营项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的贷方，结转后本科目应无余额。

502 其他收入

一、本科目核算合作社的固定资产及产品物资等的盘盈、无法支付的应付款项等除经营收入以外的收入。

二、合作社发生其他收入时，借记“库存现金”、“银行存款”、“固定资产清理”、“待处理财产损溢”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照其他收入的来源设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的

贷方，结转后本科目应无余额。

511 投资收益

一、本科目核算合作社对外投资取得的收益或发生的损失。

二、被投资单位宣告分配现金股利或利润、联合社返还和分配盈余等时，借记“应收款”等科目，贷记本科目；获得股票股利时，不作账务处理，但应在备查簿中登记所增加的股份。

三、到期收回或中途转让对外投资时，按照实际收回的价款或价值，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照对外投资的账面余额，贷记“对外投资”科目，按照实际收回的价款或价值与账面余额的差额，借记或贷记本科目。

四、本科目应按照投资项目设置明细科目，进行明细核算。

五、期末，应将本科目的贷方余额转入“本年盈余”科目贷方；如为投资净损失，应将本科目的借方余额转入“本年盈余”科目借方。结转后本科目应无余额。

521 经营支出

一、本科目核算合作社提供农业生产资料的购买、使用，农产品的生产、销售、加工、运输、贮藏以及与农业生产经

营有关的技术、信息、设施建设运营等服务，开发经营农村民间工艺及制品、休闲农业和乡村旅游资源等，以及销售本社产品发生的实际支出。

二、合作社发生经营支出时，借记本科目，贷记“成员往来”、“产品物资”、“消耗性生物资产”、“应付款”、“应付工资”、“应付劳务费”、“生产成本”等科目。

三、本科目应按照经营项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

522 税金及附加

一、本科目核算合作社从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等相关税费。

二、合作社按照规定计算确定的相关税费，借记本科目，贷记“应交税费”等科目。

三、本科目应按税费种类设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

523 管理费用

一、本科目核算合作社为组织和管理生产经营活动而发生的各项支出，包括管理人员的工资、办公费、差旅费，业务招待费，管理用固定资产的折旧、无形资产摊销等。

二、合作社发生管理费用时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“产品物资”、“累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”、“应付工资”等科目。

三、本科目应按管理费用的项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

524 财务费用

一、本科目核算合作社为筹集生产经营所需资金发生的各项支出，包括利息费用（减利息收入）、银行相关手续费等。

二、合作社发生的利息费用、银行相关手续费等，借记本科目，贷记“应付利息”、“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、发生的应冲减财务费用的利息收入等，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目应按财务费用的项目设置明细科目，进行明

细核算。

五、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

529 其他支出

一、本科目核算合作社发生的除“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“财务费用”以外的其他各项支出，如生物资产死亡毁损支出、损失，固定资产及产品物资的盘亏、损失，防灾抢险支出，安全生产支出，环境保护支出，罚款支出，捐赠支出，无法收回的应收款项损失等。

二、合作社发生其他支出时，借记本科目，贷记 “库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“累计折旧”、“在建工程”、“固定资产清理”、“累计摊销”、“长期待摊费用”、“待处理财产损溢”、“应付款”等科目。

三、本科目应按其他支出的项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

531 所得税费用

一、本科目核算合作社根据企业所得税法规定应从盈余总额中扣除的所得税费用。

二、合作社期末按照企业所得税法规定计算确定的当期应交所得税税额，借记本科目，贷记“应交税费——应交企业所得税”科目。

三、期末，应将本科目的余额转入“本年盈余”科目的借方，结转后本科目应无余额。

二、财务报表

合作社应当根据本制度有关财务报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法的要求，提供真实、完整的财务报表，不得随意改变财务报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务报表有关数据的会计口径。

（一）合作社资产负债表格式及编制说明。

资产负债表

_____年___月___日

会农社 01 表

编制单位:　　单位: 元

资　产	行次	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	行次	期末余额	年初余额
流动资产:				流动负债:			
货币资金	1			短期借款	23		
应收款项	2			应付款项	24		
存货	3			应付工资	25		
消耗性生物资产	4			应付劳务费	26		
流动资产合计	5			应交税费	27		
非流动资产:				应付利息	28		
对外投资	6			应付盈余返还	29		
生产性生物资产原值	7			应付剩余盈余	30		
减: 生产性生物资产累计折旧	8			流动负债合计	31		
生产性生物资产净值	9			非流动负债:			
固定资产原值	10			长期借款	32		
减: 累计折旧	11			专项应付款	33		
固定资产净值	12			非流动负债合计	34		
在建工程	13			负债合计	35		

资　产	行次	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	行次	期末余额	年初余额
固定资产清理	14						
固定资产小计	15			所有者权益:			
无形资产原值	16			股金	36		
减: 累计摊销	17			专项基金	37		
无形资产净值	18			资本公积	38		
公益性生物资产	19			盈余公积	39		
长期待摊费用	20			未分配盈余	40		
非流动资产合计	21			所有者权益合计	41		
资产总计	22			负债和所有者权益总计	42		

资产负债表编制说明:

1.本表反映合作社一定日期全部资产、负债和所有者权益状况。

2.本表“年初余额”栏各项目数字，应根据上年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。如果本会计期间资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上一会计期间不相一致，应对上年末资产负债表各项目的名称和数字按照本会计期间的规定进行调整，填入本表“年初余额”栏内，并加以书面说明。

3.本表“期末余额”栏各项目的内容及其填列方法:

（1）“货币资金”项目，反映合作社库存现金、银行结算账户存款等货币资金的合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”等科目的期末余额合计填列。

（2）“应收款项”项目，反映合作社应收而未收回及暂付的各种款项。本项目应根据“应收款”科目期末余额和“成员往来”各明细科目期末借方余额合计数合计填列。

（3）“存货”项目，反映合作社期末在库、在途和在加工中的各项存货的价值，包括材料、农产品、工业产成品、低值易耗品、包装物等产品物资，在产品，受托代销商品、受托代购商品、委托代销商品和委托加工物资等。本项目应根据“产品物资”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“受托代购商品”、“受托代销商品”、“生产成本”等科目的期末余额合计填列。

（4）“消耗性生物资产”项目，反映合作社各种消耗性生物资产的账面余额。本项目应根据“消耗性生物资产”科目的期末余额填列。

（5）“流动资产合计”项目，反映合作社期末流动资产的合计数。本项目应根据本表中“货币资金”、“应收款项”、“存货”、“消耗性生物资产”项目金额的合计数填列。

（6）“对外投资”项目，反映合作社各种对外投资的账面余额。本项目应根据“对外投资”科目的期末余额填列。

（7）“生产性生物资产原值”项目、“生产性生物资产累计折旧”项目和“生产性生物资产净值”项目，反映合作社各种生产性生物资产的原价（成本）、累计折旧及账面价值。这三个项目应根据“生产性生物资产”科目和“生产性

生物资产累计折旧”科目的期末余额分析填列。

（8）“固定资产原值”项目、“累计折旧”项目和“固定资产净值”项目，反映合作社各种固定资产的原价（成本）、累计折旧及账面价值。这三个项目应根据“固定资产”科目和“累计折旧”科目的期末余额分析填列。

（9）“在建工程”项目，反映合作社各项尚未完工的工程项目实际成本。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（10）“固定资产清理”项目，反映合作社因出售、报废、毁损等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的账面价值，以及固定资产清理过程中所发生的费用等。本项目应根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列；如为贷方余额，本项目数字以“-”号填列。

（11）“固定资产小计”项目，反映合作社期末固定资产、在建工程、转入清理但尚未清理完毕的固定资产的小计数。本项目应根据本表中“固定资产净值”、“在建工程”、“固定资产清理”项目金额的合计数填列。

（12）“无形资产原值”项目、“累计摊销”项目和“无形资产净值”项目，反映合作社各种无形资产的成本、累计摊销及账面价值。这三个项目应根据“无形资产”科目和“累计摊销”科目的期末余额分析填列。

（13）“公益性生物资产”项目反映合作社各种公益性

生物资产的账面余额。本项目应根据“公益性生物资产”科目的期末余额填列。

（14）“长期待摊费用”项目，反映合作社尚未摊销完毕的长期待摊费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

（15）“非流动资产合计”项目，反映合作社期末非流动资产的合计数。本项目应根据本表中“对外投资”、“生产性生物资产净值”、“固定资产小计”、“无形资产净值”、“公益性生物资产”、“长期待摊费用”项目金额的合计数填列。

（16）“资产总计”项目，反映合作社期末资产的合计数。本项目应根据本表中“流动资产合计”和“非流动资产合计”项目金额的合计数填列。

（17）“短期借款”项目，反映合作社借入的期限在1年以下（含1年）、尚未偿还的借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（18）“应付款项”项目，反映合作社应付而未付及暂收的各种款项。本项目应根据“应付款”科目期末余额和“成员往来”各明细科目期末贷方余额合计数合计填列。

（19）“应付工资”项目，反映合作社已提取但尚未支付的管理人员、固定员工等职工的工资。本项目应根据“应付工资”科目的期末余额填列。

（20）“应付劳务费”项目，反映合作社已提取但尚未支付的季节性用工等临时性工作人员的劳务费。本项目应根据“应付劳务费”科目的期末余额填列。

（21）“应交税费”项目，反映合作社期末未缴纳、多缴纳或未抵扣的各种税费。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列；如为借方余额，本项目数字以“-”号填列。

（22）“应付利息”项目，反映合作社已提取但尚未支付的利息费用。本项目应根据“应付利息”科目的期末余额填列。

（23）“应付盈余返还”项目，反映合作社应支付但尚未支付给成员的盈余返还。本项目应根据“应付盈余返还”科目的期末余额填列。

（24）“应付剩余盈余”项目，反映合作社应支付但尚未支付给成员的剩余盈余。本项目应根据“应付剩余盈余”科目的期末余额填列。

（25）“流动负债合计”项目，反映合作社期末流动负债的合计数。本项目应根据本表中“短期借款”、“应付款项”、“应付工资”、“应付劳务费”、“应交税费”、“应付利息”、“应付盈余返还”、“应付剩余盈余”项目金额的合计数填列。

（26）“长期借款”项目，反映合作社借入的期限在 1

年以上、尚未偿还的借款。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额填列。

（27）“专项应付款”项目，反映合作社实际收到国家财政直接补助资金而尚未使用和结转的资金数额。本项目应根据“专项应付款”科目的期末余额填列。

（28）“非流动负债合计”项目，反映合作社期末非流动负债的合计数。本项目应根据本表中“长期借款”和“专项应付款”项目金额的合计数填列。

（29）“负债合计”项目，反映合作社期末负债的合计数。本项目应根据本表中“流动负债合计”和“非流动负债合计”项目金额的合计数填列。

（30）“股金”项目，反映合作社实际收到成员投入的股金总额。本项目应根据“股金”科目的期末余额填列。

（31）“专项基金”项目，反映合作社接受国家财政直接补助转入和他人捐赠形成的专项基金总额。本项目应根据“专项基金”科目的期末余额填列。

（32）“资本公积”项目，反映合作社资本公积的账面余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

（33）“盈余公积”项目，反映合作社盈余公积的账面余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

（34）“未分配盈余”项目，反映合作社尚未分配的历年累计盈余。本项目应根据“本年盈余”科目和“盈余分配”

科目的期末余额计算填列；如为未弥补的亏损，本项目数字以“-”号填列。

（35）“所有者权益合计”项目，反映合作社期末所有者权益的合计数。本项目应根据本表中“股金”、“专项基金”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配盈余”项目金额的合计数填列。

（36）“负债和所有者权益总计”项目，反映合作社期末负债和所有者权益的合计数。本项目应根据本表中“负债合计”和“所有者权益合计”项目金额的合计数填列。

（二）合作社盈余及盈余分配表格式及编制说明。

盈余及盈余分配表

_____年度

会农社 02 表

编制单位:　　单位：元

项　目	行次	本年金额	上年金额
一、经营收入	1		
加：投资收益	2		
减：经营支出	3		
税金及附加	4		
管理费用	5		
财务费用	6		
二、经营收益	7		
加：其他收入	8		
减：其他支出	9		
三、盈余总额	10		
减：所得税费用	11		
四、本年盈余	12		

项　目	行次	本年金额	上年金额
加：年初未分配盈余	13		
其他转入	14		
减：提取盈余公积	15		
五、可分配盈余	16		
减：盈余返还	17		
剩余盈余分配	18		
转为成员出资	19		
六、年末未分配盈余	20		

盈余及盈余分配表编制说明:

1.本表反映合作社一定会计期间内盈余实现及其分配的实际情况。

2.本表“上年金额”栏各项目数字，应根据上年度盈余及盈余分配表“本年金额”栏内各对应项目数字填列。

3.本表“本年金额”栏各项目的内容及其填列方法:

（1）“经营收入”项目，反映合作社进行生产、销售、服务等主要生产经营活动取得的收入总额。本项目应根据“经营收入”科目的发生额分析填列。

（2）“投资收益”项目，反映合作社以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为投资损失，本项目数字以“-”号填列。

（3）“经营支出”项目，反映合作社进行生产、销售、服务等主要生产经营活动发生的支出。本项目应根据“经营

支出”科目的发生额分析填列。

（4）“税金及附加”项目，反映合作社从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、教育费附加及地方教育费附加等相关税费。本项目应根据“税金及附加”科目的发生额分析填列。

（5）“管理费用”项目，反映合作社为组织和管理生产经营活动而发生的费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

（6）“财务费用”项目，反映合作社为筹集生产经营所需资金发生的支出。本项目应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。

（7）“经营收益”项目，反映合作社当期通过生产经营活动实现的收益。本项目应根据本表中“经营收入”、“投资收益”项目金额之和减去“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“财务费用”项目金额后的余额填列。如为经营亏损，本项目数字以“－”号填列。

（8）“其他收入”项目和“其他支出”项目，分别反映合作社除生产经营活动以外而取得的收入和发生的支出。这两个项目应分别根据“其他收入”科目和“其他支出”科目的发生额分析填列。

（9）“盈余总额”项目，反映合作社当期实现的盈余总

额。本项目应根据本表中“经营收益”、“其他收入”项目金额之和减去“其他支出”项目金额后的余额填列。如为亏损总额，本项目数字以“－”号填列。

（10）“所得税费用”项目，反映合作社根据企业所得税法规定应从盈余总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

（11）“本年盈余”项目，反映合作社本年实现的净盈余。本项目应根据本表中“盈余总额”项目金额减去“所得税费用”项目金额后的余额填列。如为净亏损，本项目数字以“-”号填列。

（12）“年初未分配盈余”项目，反映合作社上年末累计未分配的盈余。本项目应根据上年度盈余及盈余分配表中“年末未分配盈余”项目的金额填列。

（13）“其他转入”项目，反映合作社按规定用公积金弥补亏损等转入的数额。本项目应根据实际转入的公积金数额填列。

（14）“提取盈余公积”项目，反映合作社按规定提取的盈余公积数额。本项目应根据实际提取的盈余公积数额填列。

（15）“可分配盈余”项目，反映合作社年末可供成员分配的盈余。本项目应根据本表中“本年盈余”、“年初未分配盈余”、“其他转入”项目金额之和减去“提取盈余公

积”项目金额后的余额填列。

（16）“盈余返还”项目，反映合作社按规定返还给成员的盈余。本项目应根据“盈余分配”科目和“应付盈余返还”科目的相关发生额分析填列。

（17）“剩余盈余分配”项目，反映合作社按规定分配给成员的剩余可分配盈余。本项目应根据“盈余分配”科目和“应付剩余盈余”科目的相关发生额分析填列。

（18）“转为成员出资”项目，反映经成员（代表）大会表决同意，转为成员出资的可分配盈余数额。本项目应根据实际转为成员出资的可分配盈余数额分析填列。

（19）“年末未分配盈余”项目，反映合作社本年末累计未分配的盈余。本项目应根据本表中“可分配盈余”项目金额减去“盈余返还”、“剩余盈余分配”、“转为成员出资”项目金额后的余额填列。如为未弥补的亏损，本项目数字以“-”号填列。

（三）合作社成员权益变动表格式及编制说明。

成员权益变动表

_____年度

会农社 03 表

编制单位:　　单位: 元

项目	股金		专项基金		资本公积		盈余公积		未分配盈余		合计
年初余额											
本年增加数											
	其中:		其中:		其中:		其中:		其中:		
	资本公积转增		接受国家财政直接补助形成		股金溢价		从盈余中提取		本年盈余		
	盈余公积转增		接受他人捐赠形成		资产评估增值				其他转入		
	成员增加出资										
本年减少数											
	其中:				其中:		其中:		其中:		
	成员减少出资				转为成员出资		转为成员出资		提取盈余公积		
					弥补亏损				盈余返还		
									剩余盈余分配		
									转为成员出资		
年末余额											

成员权益变动表编制说明:

1.本表反映报告年度成员权益的增减变动和年末情况。

2.本表“年初余额”栏各项目数字，应根据上年度成员权益变动表“年末余额”栏内各对应项目数字填列。

3.本表“本年增加数”、“本年减少数”栏各项目应根

据“股金”、“专项基金”、“资本公积”、“盈余公积”、“盈余分配”等科目的发生额分析填列。

成员账户

_____年度

成员姓名（名称）：　　联系地址:　　第　页

编号	日期	摘要	成员出资		公积金份额	接受国家财政直接补助形成财产量化份额	接受他人捐赠形成财产量化份额	交易量		交易额		盈余返还金额	剩余盈余分配金额
			来源于到户类扶贫项目资产的出资额	其他来源的出资额				产品1	产品2	产品1	产品2		
年初余额													
1													
2													
3													
4													
5													
…													
年末余额/总额													

成员账户编制说明:

1.本表反映成员对合作社的出资额（包括来源于到户类扶贫项目资产的出资额、其他来源的出资额）、量化到该成员的公积金份额、接受国家财政直接补助形成的财产量化到该成员的份额、接受他人捐赠形成的财产量化到该成员的份额、该成员与本社的交易量（额）、本社对该成员的盈余返还和剩余盈余分配金额。

2.本表“年初金额”栏各项目数字，应根据上年度成员账户“年末余额/总额”栏内所列数字填列。

3.本年发生变化时，按本表中各项目的实际发生变化数填列调整。“接受国家财政直接补助形成财产量化份额”、“接受他人捐赠形成财产量化份额”在年度终了，或合作社进行剩余盈余分配时，根据实际发生情况或变化情况计算填列调整。

4.成员与合作社发生经济业务往来时，“交易量（额）”按实际发生数填列。

（四）附注及编制说明。

附注是财务报表的重要组成部分。合作社应当在附注中按照下列顺序至少披露以下内容:

1. 遵循农民专业合作社会计制度的声明。

合作社应当声明编制的财务报表符合农民专业合作社会计制度的要求，真实、完整地反映了合作社的财务状况、经营成果等有关信息。

2. 合作社的基本情况，包括：合作社的股金总额、成员总数、农民成员数及所占的比例、主要服务对象、主要经营项目等情况。

3. 成员权益结构，包括:

（1）理事长、理事、执行监事、监事会名单及变动情况;

（2）各成员的出资额，量化到各成员的公积金份额，以

及成员入社和退社情况;

（3）企业、事业单位或者社会组织成员个数及所占的比例;

（4）成员权益变动情况。

4. 会计报表重要项目的进一步说明，包括其主要构成、增减变动情况等。

5. 已发生损失但尚未批准核销的相关资产名称、金额等情况及说明，包括:

（1）确实无法收回的应收款项;

（2）无法收回的对外投资;

（3）毁损和报废的固定资产;

（4）毁损和报废的在建工程;

（5）注销和无效的无形资产;

（6）已发生损失但尚未批准核销的其他资产。

6. 以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明。

7. 其他重要事项，包括:

（1）变更主要生产经营项目;

（2）从事的进出口贸易;

（3）重大财产处理、大额举债、对外投资和担保;

（4）接受捐赠;

（5）国家财政支持和税收优惠;

（6）与成员的交易量（额）和与利用其提供的服务的非成员的交易量（额）；

（7）提取盈余公积的比例；

（8）盈余分配方案、亏损处理方案；

（9）未决诉讼、仲裁等。

8. 对已在资产负债表、盈余及盈余分配表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

9. 根据国家有关法律法规等规定，需要在附注中说明的其他事项。

附件

农民专业合作社新旧会计制度有关衔接问题的处理规定

我部对《农民专业合作社财务会计制度（试行）》（财会〔2007〕15号，以下称原制度）进行了修订，于2021年12月30日发布了《农民专业合作社会计制度》（财会〔2021〕37号，以下称新制度），自2023年1月1日起施行。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对农民专业合作社和农民专业合作社联合社（以下统称合作社）执行新制度有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2023年1月1日起，合作社应当严格按照新制度进行会计核算、编报财务报表。

（二）合作社应当按照本规定做好新旧会计制度衔接相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2022年12月31日的科目余额表。

2.按照新制度设立2023年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的科目余额，包括将原账科目余额转入新账会计科目（新旧制度会计科目对照表见附件）、将未入账事项登记新账科目、对相关新账科目余额进

行调整等。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2023年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2023年1月1日资产负债表。

（三）合作社应当对资产进行清查盘点，进一步清理核实和归类统计存货、生物资产、固定资产、无形资产等资产数据。

二、将原账会计科目余额转入新账

（一）资产类。

1.“牲畜（禽）资产”科目。

新制度设置了“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”科目。合作社应当按照新制度有关规定，根据牲畜（禽）资产的形态、价值以及产生经济利益的方式等，对原制度下的牲畜（禽）资产进行合理分析判断，重新分类为消耗性生物资产、生产性生物资产等生物资产。

转账时，合作社应当根据相关资产台账或明细账，对原账的“牲畜（禽）资产”科目余额进行分析:

（1）对于为出售而持有的、或在将来收获为农产品的牲畜（禽）资产，例如幼畜及育肥畜等，应当将相应余额转入新账的“消耗性生物资产”科目。

（2）对于为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的牲畜（禽）资产，例如产畜和役畜等，应当将相应余额转入新账的“生产性生物资产”科目。

2.“林木资产”科目。

新制度设置了“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”科目。合作社应当按照新制度有关规定，根据林木资产的形态、价值以及产生经济利益的方式等，对原制度下的林木资产进行合理分析判断，重新分类为消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产等生物资产。

转账时，合作社应当根据相关资产台账或明细账，对原账的“林木资产”科目余额进行分析:

（1）对于为出售而持有的、或在将来收获为农产品的林木资产，例如用材林等非经济林木，应当将相应余额转入新账的“消耗性生物资产”科目。

（2）对于为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的林木资产，例如经济林、薪炭林等经济林木，应当将相应余额转入新账的“生产性生物资产”科目。

（3）对于以防护、环境保护为主要目的的林木资产，例如防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等，应当将相应余额转入新账的“公益性生物资产”科目。

3.“无形资产”科目。

新制度设置了“无形资产”、“累计摊销”科目。转账

时，合作社应当将原账的“无形资产”科目余额转入新账的“无形资产”科目。

4.“库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“产品物资”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“受托代购商品”、“受托代销商品”、“对外投资”、“固定资产”、“累计折旧”、“在建工程”、“固定资产清理”科目。

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“产品物资”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“受托代购商品”、“受托代销商品”、“对外投资”、“固定资产”、“累计折旧”、“在建工程”、“固定资产清理”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，合作社应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

5.“成员往来”科目。

新制度设置了“成员往来”科目，其核算内容与原账的相应科目的核算内容基本相同。转账时，合作社应当将原账的“成员往来”科目及下属各明细科目借方和贷方余额分别转入新账的“成员往来”科目及下属各明细科目借方和贷方。

（二）负债类。

1.“应付款”科目。

新制度设置了“应付款”、“应付劳务费”、“应交税费”、“应付利息”科目。转账时，合作社应当结合交易或

者事项的经济实质，对原账的“应付款”科目余额进行分析:

（1）将符合新制度规定的应付劳务费性质的相应余额转入新账的“应付劳务费”科目。

（2）将符合新制度规定的应交税费性质的相应余额转入新账的“应交税费”科目。

（3）将符合新制度规定的应付利息性质的相应余额转入新账的“应付利息”科目。

（4）将剩余余额转入新账的“应付款”科目。

2.“短期借款”、“应付工资”、“应付盈余返还”、“应付剩余盈余”、“长期借款”、“专项应付款”科目。

新制度设置了“短期借款”、“应付工资”、“应付盈余返还”、“应付剩余盈余”、“长期借款”、“专项应付款”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，合作社应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（三）所有者权益类和成本类。

新制度设置了“股金”、“专项基金”、“资本公积”、“盈余公积”、“本年盈余”、“盈余分配”等所有者权益类科目和“生产成本”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，合作社应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（四）损益类。

由于原账中损益类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2023 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置损益类科目并进行账务处理。

（五）其他要求。

合作社存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账的相应科目余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

合作社在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

三、将原未入账事项登记新账

（一）资产类。

合作社在新旧制度转换时，应当将 2022 年 12 月 31 日前未入账的资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的资产及其成本，分别借记相关资产类科目，贷记相关所有者权益类科目。

（二）负债类。

合作社在新旧制度转换时，应当将 2022 年 12 月 31 日前未入账的负债按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的负债金额，借记“盈余分配——未分配盈余”科目，贷记相关负债类科目。

（三）其他事项。

合作社存在2022年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

合作社对新账的会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

四、对新账的相关会计科目余额进行调整

（一）补提折旧。

新制度设置了“生产性生物资产累计折旧”科目，核算合作社对生产性生物资产计提的累计折旧。合作社对尚未核销、已经按原制度分期摊销并直接冲减账面价值的产役畜、经济林木等，应当按照截至2022年12月31日累计摊销的金额，借记“生产性生物资产”科目，贷记“生产性生物资产累计折旧”科目。

（二）补提摊销。

新制度设置了“累计摊销”科目，核算合作社对无形资产计提的累计摊销。合作社对尚未核销、已经按原制度分期摊销并直接冲减账面价值的无形资产，应当按照截至2022年12月31日累计摊销的金额，借记“无形资产”科目，贷记“累计摊销”科目。

合作社对新账的相关会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

五、财务报表新旧衔接

（一）编制2023年1月1日资产负债表。

合作社应当根据2023年1月1日新账的会计科目余额，按照新制度编制2023年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）编制2023年1月1日成员账户。

合作社应当根据2022年12月31日成员账户的年末余额或总额，按照新制度编制2023年1月1日成员账户（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（三）2023年度财务报表的编制。

合作社应当按照新制度编制2023年财务报表。在编制2023年度盈余及盈余分配表时，不要求填列上年比较数。

附：新旧制度会计科目对照表

附

新旧制度会计科目对照表

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类科目				
1	101	库存现金	101	库存现金
2	102	银行存款	102	银行存款
3	113	应收款	113	应收款
4	114	成员往来	114	成员往来
5	121	产品物资	121	产品物资
6	124	委托加工物资	124	委托加工物资
7	125	委托代销商品	125	委托代销商品
8	127	受托代购商品	127	受托代购商品
9	128	受托代销商品	128	受托代销商品
10	131	对外投资	131	对外投资
11	141	消耗性生物资产	141 142	牲畜（禽）资产 林木资产
12	142	生产性生物资产		
13	143	生产性生物资产累计折旧		
14	144	公益性生物资产		
15	151	固定资产	151	固定资产
16	152	累计折旧	152	累计折旧
17	153	在建工程	153	在建工程
18	154	固定资产清理	154	固定资产清理
19	161	无形资产	161	无形资产
20	162	累计摊销		
21	171	长期待摊费用		
22	181	待处理财产损溢		
二、负债类科目				
23	201	短期借款	201	短期借款
24	211	应付款	211	应付款
25	213	应付劳务费		
26	214	应交税费		
27	215	应付利息		
28	212	应付工资	212	应付工资

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
29	221	应付盈余返还	221	应付盈余返还
30	222	应付剩余盈余	222	应付剩余盈余
31	231	长期借款	231	长期借款
32	235	专项应付款	235	专项应付款
三、所有者权益类科目				
33	301	股金	301	股金
34	311	专项基金	311	专项基金
35	321	资本公积	321	资本公积
36	322	盈余公积	322	盈余公积
37	331	本年盈余	331	本年盈余
38	332	盈余分配	332	盈余分配
四、成本类科目				
39	401	生产成本	401	生产成本
五、损益类科目				
40	501	经营收入	501	经营收入
41	502	其他收入	502	其他收入
42	511	投资收益	511	投资收益
43	521	经营支出	521	经营支出
44	522	税金及附加		
45	523	管理费用	522	管理费用
46	524	财务费用	529	其他支出
47	529	其他支出		
48	531	所得税费用		

道路交通事故社会救助基金
会计核算办法

目　录

第一部分　　总说明
第二部分　　会计科目名称和编号
第三部分　　会计科目使用说明
第四部分　　财务报表格式
第五部分　　财务报表编制说明

第一部分　总说明

一、为了规范道路交通事故社会救助基金（以下简称救助基金）的会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《道路交通事故社会救助基金管理办法》等法律法规，制定本办法。

二、本办法所称救助基金，是指《道路交通事故社会救助基金管理办法》规定的，依法筹集用于垫付机动车道路交通事故中受害人人身伤亡的丧葬费用、部分或者全部抢救费用的社会专项基金。

三、本办法适用于救助基金管理机构（以下简称管理机构）负责管理的救助基金。

四、救助基金应当作为独立的会计主体进行会计核算。救助基金应当独立于管理机构的固有财产及其管理的其他财产，实行分账核算。

五、救助基金的会计核算采用收付实现制，但按照本办法规定应当采用权责发生制的除外。

六、救助基金的会计要素包括资产、负债、净资产、收入和支出。

七、救助基金的会计记账采用借贷记账法。

八、救助基金的会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报表。会计期间的起讫日期采用公历制，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

九、救助基金的会计核算应当遵循下列基本原则:

(一)救助基金的会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映救助基金的财务状况和收支情况等信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

(二)救助基金的会计核算应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。

(三)救助基金的会计核算应当及时进行,不得提前或者延后。

十、救助基金管理机构对救助基金应当按照下列规定运用会计科目:

(一)救助基金管理机构应当按照本办法的规定设置和使用会计科目。

(二)救助基金管理机构应当执行本办法统一规定的会计科目编号,以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目,实行会计信息化管理。

(三)救助基金管理机构在填制会计凭证、登记会计账簿时,应当填列会计科目的名称,或者同时填列会计科目的名称和编号,不得只填列会计科目编号、不填列会计科目名称。

(四)救助基金管理机构可以根据核算和管理工作需要,对明细科目设置予以补充,但不得违反本办法的规定。

十一、救助基金管理机构应当按照下列规定编制救助基金财务报表:

(一)救助基金财务报表包括资产负债表、收支表、救助

基金垫付情况表及附注。

（二）救助基金的资产负债表、收支表及附注应当按照季度编制，救助基金垫付情况表应当至少按照年度编制。

（三）救助基金财务报表应当根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、编报及时。

（四）救助基金管理机构可以根据管理工作需要，在本办法规定的救助基金财务报表项目下增设有关明细项目。

十二、救助基金相关会计基础工作、会计档案管理以及内部控制等，应当按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》及国家有关内部控制规范等相关法律法规规定执行。

救助基金相关会计信息化工作，应当符合财政部制定的相关会计信息化工作规范和标准，确保利用现代信息技术手段开展会计核算及生成的会计信息符合本办法的规定。

十三、本办法自2023年1月1日起施行。

第二部分　会计科目名称和编号

序号	科目编号	科目名称
一、资产类		
1	1001	库存现金
2	1101	银行存款
3	1201	备用金
4	1301	救助基金垫付款
二、负债类		
5	2001	暂存款
三、净资产类		
6	3001	资产基金
7	3101	救助基金结余
四、收入类		
8	4001	保险费提取收入
9	4101	罚款收入
10	4201	利息收入
11	4301	财政补助收入
12	4401	捐赠收入
13	4501	上级补助收入
14	4901	其他收入

五、支出类		
15	5001	抢救费支出
16	5101	丧葬费支出
17	5201	补助下级支出
18	5901	其他支出

第三部分　会计科目使用说明

一、资产类

1001　库存现金

一、本科目核算救助基金的库存现金。

二、管理机构应当严格按照国家有关现金管理的规定以及救助基金相关管理和财务制度规定收支现金。

三、库存现金的主要账务处理如下:

（一）收到现金，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“捐赠收入”等科目。

（二）将现金存入银行，按照实际存入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。从银行提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（三）支出现金，按照实际支出的金额，借记“抢救费支出”、“丧葬费支出”等科目，贷记本科目。

（四）追偿本年度垫付的救助基金，按照实际收到的现金金额，借记本科目，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目。追偿以前年度垫付的救助基金，按照实际收到的现金金额，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目。

四、管理机构应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，逐笔顺序登记。每日终了，应当计算当日的

现金收入合计数、现金支出合计数和结余数，并将结余数与实际库存数进行核对，做到账款相符。

五、本科目借方余额，反映救助基金的库存现金余额。

1101　银行存款

一、本科目核算救助基金按规定存入银行的各种存款。

二、管理机构应当严格按照救助基金有关财务管理规定办理银行存款的收支业务。

三、本科目可以根据实际情况按照开户银行、存款种类、存储期限等进行明细核算。

四、银行存款的主要账务处理如下:

（一）收到转入银行的存款，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“保险费提取收入”、“罚款收入”、“财政补助收入”、“上级补助收入”等科目。

（二）将现金存入银行，按照实际存入的金额，借记本科目，贷记“库存现金”科目。从银行提取现金，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）收到银行存款利息，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“利息收入”科目。

（四）以银行存款支付相关款项，按照实际支付的金额，借记“抢救费支出”、“丧葬费支出”、“补助下级支出”等科目，贷记本科目。

（五）追偿本年度垫付的救助基金，按照实际收到的银行

存款金额，借记本科目，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目。追偿以前年度垫付的救助基金，按照实际收到的银行存款金额，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目。

五、管理机构应当按照开户银行设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。月度终了，银行存款日记账账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因并进行处理，按月编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

六、本科目期末借方余额，反映救助基金的银行存款余额。

1201　备用金

一、本科目核算救助基金拨付给具体负责垫付工作的专业机构的备用金。

本科目适用于经救助基金主管部门批准，管理机构按照核定额度将救助基金拨付专业机构，委托其具体负责垫付工作的情形。

二、专业机构使用备用金以后应当及时报销并补足备用金。

三、备用金的主要账务处理如下：

（一）救助基金核定并向专业机构拨付备用金，按照实际

拨付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）救助基金根据专业机构报销数补足备用金定额，按照实际报销的金额，借记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目，贷记“资产基金”科目；同时，借记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目，贷记“银行存款”科目。除了增加或减少拨付的备用金外，使用和报销备用金时不再通过本科目核算。

（三）救助基金收回备用金，按照实际收回的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映救助基金拨付给具体负责垫付工作的专业机构的备用金。

1301　救助基金垫付款

一、本科目核算救助基金按规定垫付的款项。

二、本科目应当设置“抢救费垫付款”、“丧葬费垫付款”明细科目，并可按照医疗机构、殡葬机构和受害人进行明细核算或辅助核算。

三、救助基金垫付款的主要账务处理如下:

（一）垫付救助基金，按照实际垫付的金额，借记本科目的相关明细科目，贷记“资产基金”科目；同时，借记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）追偿本年度垫付的救助基金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支

出”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记本科目的相关明细科目。

（三）追偿以前年度垫付的救助基金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“救助基金结余”科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记本科目的相关明细科目。

（四）按规定核销垫付的救助基金，按照核销的金额，借记“资产基金”科目，贷记本科目的相关明细科目。

四、本科目期末借方余额，反映尚未收回的救助基金垫付款。

二、负债类

2001　暂存款

一、本科目核算救助基金业务活动中形成的各种暂存款项，包括管理机构代为保管的扣除垫付抢救费用和丧葬费用后，身份无法确认或者其受益人不明的道路交通事故死亡人员所得赔偿款等。

二、本科目可按照暂存款的种类和对象进行明细核算或辅助核算。

三、暂存款的主要账务处理如下：

（一）收到赔偿款，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按照从赔偿款中扣除的垫付抢救费用和丧葬费用的金额，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目（本年度垫付）或“救助基金结余”科目（以前年度垫付），按照其差

额，贷记本科目；同时，按照从赔偿款中扣除的垫付抢救费和丧葬费用的金额，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目。

（二）收到其他暂存款项，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）按规定支付暂存款项，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映尚未支付的暂存款项。

三、净资产类

3001　资产基金

一、本科目核算救助基金垫付款在净资产中占用的金额。

二、资产基金的主要账务处理如下：

（一）垫付救助基金，按照实际垫付的金额，借记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目，贷记本科目。

（二）追偿本年度垫付的救助基金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支出”科目；同时，借记本科目，贷记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目。

（三）追偿以前年度垫付的救助基金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“救助基金结余”科目；

同时，借记本科目，贷记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目。

（四）按规定核销垫付的救助基金，按照核销的金额，借记本科目，贷记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目。

三、本科目期末贷方余额，反映救助基金垫付款在净资产中占用的金额。

3101　救助基金结余

一、本科目核算救助基金收支相抵后剩余的滚存资金，以及因收回以前年度垫付的救助基金增加的资金金额。

二、救助基金结余的主要账务处理如下：

（一）期末，将各类收入科目的本期发生额转入本科目，借记“保险费提取收入”、“罚款收入”、“利息收入”、“财政补助收入”、“捐赠收入”、“上级补助收入”、“其他收入”科目，贷记本科目；将各类支出科目的本期发生额转入本科目，借记本科目，贷记“抢救费支出”、“丧葬费支出”、“补助下级支出”、“其他支出”科目。

（二）追偿以前年度垫付的救助基金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款”科目的相关明细科目。

三、本科目期末贷方余额，反映滚存的救助基金结余金额。

四、收入类

4001　保险费提取收入

一、本科目核算救助基金取得的按规定从机动车交通事故责任强制保险（以下简称交强险）保险费提取的资金。

二、保险费提取收入的主要账务处理如下:

（一）收到转入省级救助基金账户的交强险保险费提取资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4101　罚款收入

一、本科目核算救助基金取得的对未按照规定投保交强险的所有人、管理人的罚款。

二、罚款收入的主要账务处理如下:

（一）收到转入省级救助基金账户的未按照规定投保交强险的罚款，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4201　利息收入

一、本科目核算救助基金取得的利息收入。

二、利息收入的主要账务处理如下:

（一）收到利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4301　财政补助收入

一、本科目核算救助基金从本级政府财政部门取得的财政临时补助。

二、财政补助收入的主要账务处理如下:

（一）收到财政临时补助，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4401　捐赠收入

一、本科目核算救助基金接受社会捐赠取得的款项。

二、捐赠收入的主要账务处理如下:

（一）收到社会捐款，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4501　上级补助收入

一、本科目核算救助基金从上级救助基金取得的补助资金。

二、本科目可按照资金来源进行明细核算。

三、上级补助收入的主要账务处理如下:

（一）收到上级补助资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4901　其他收入

一、本科目核算救助基金取得的除保险费提取收入、罚款收入、利息收入、财政补助收入、捐赠收入、上级补助收入以外的其他资金流入。

已核销的救助基金垫付款在以后期间又收回的，也通过本科目核算。

二、其他收入的主要账务处理如下:

（一）收到其他收入，按照实际收到的金额，借记“银行

存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记本科目，贷记“救助基金结余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

五、支出类

5001　抢救费支出

一、本科目核算救助基金垫付道路交通事故中受害人抢救费用的资金流出。

二、抢救费支出的主要账务处理如下：

（一）垫付抢救费用，按照实际垫付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“救助基金垫付款——抢救费垫付款”科目，贷记“资产基金”科目。

（二）追偿本年垫付的抢救费用，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款——抢救费垫付款”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记“救助基金结余”科目，贷记本科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

5101　丧葬费支出

一、本科目核算救助基金垫付道路交通事故中受害人丧葬费用的资金流出。

二、丧葬费支出的主要账务处理如下:

（一）垫付丧葬费用，按照实际垫付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“救助基金垫付款——丧葬费垫付款”科目，贷记“资产基金”科目。

（二）追偿本年垫付的丧葬费用，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；同时，借记“资产基金”科目，贷记“救助基金垫付款——丧葬费垫付款”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记“救助基金结余”科目，贷记本科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

5201　补助下级支出

一、本科目核算本级救助基金补助下级救助基金的支出。

二、本科目应当按照补助对象进行明细核算。

三、补助下级支出的主要账务处理如下:

（一）发生对下级救助基金补助支出，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记“救助基金结余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5901　其他支出

一、本科目核算救助基金发生的除抢救费支出、丧葬费支

出、补助下级支出以外的其他资金流出，包括汇款手续费支出等。

二、本科目应当按照支出的类别进行明细核算。

三、其他支出的主要账务处理如下:

（一）发生其他支出，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入救助基金结余，借记“救助基金结余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

第四部分　财务报表格式

编号	财务报表名称	编制期
会救助 01 表	资产负债表	季度、年度
会救助 02 表	收支表	季度、年度
会救助 03 表	救助基金垫付情况表	年度

资产负债表

资金名称：XX 救助基金　　会救助 01 表

编制单位：_____　　____年____月____日　　单位：元

资　产	年初余额	期末余额	负债和净资产	年初余额	期末余额
一、资产：			二、负债：		
库存现金			暂存款		
银行存款			负债合计		
备用金			三、净资产：		
救助基金垫付款			资产基金		
			救助基金结余		
			净资产合计		
资产总计			负债和净资产总计		

收支表

资金名称：XX 救助基金　　会救助 02 表

编制单位：_____　　____年___季度　　单位：元

项　目	本季数	本年累计数
一、本期收入		
保险费提取收入		
罚款收入		
利息收入		
财政补助收入		
捐赠收入		
上级补助收入		
其他收入		
二、本期支出		
抢救费支出		
丧葬费支出		
补助下级支出		
其他支出		
三、本期结余		

救助基金垫付情况表

资金名称：XX 救助基金　　会救助 03 表

编制单位：_____　　____年　　单位：元

项　目	抢救费垫付款	丧葬费垫付款	垫付款合计
一、本年年初余额			
二、本年变动金额（减少以“-”号填列）			
（一）本年垫付金额			
（二）本年追偿金额			
（三）本年核销金额			
三、本年年末余额			

第五部分　财务报表编制说明

一、资产负债表编制说明

（一）本表反映救助基金在某一特定日期全部资产、负债和净资产的情况。

（二）本表“年初余额”栏内各项数字，应当根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内数字填列。

（三）本表中“资产总计”项目期末（年初）余额应当与“负债和净资产总计”项目期末（年初）余额相等。

（四）本表“期末余额”栏各项目的内容和填列方法如下：

1.“库存现金”项目，反映救助基金期末库存现金余额。本项目应当根据“库存现金”科目期末借方余额填列。

2.“银行存款”项目，反映救助基金期末银行存款余额。本项目应当根据“银行存款”科目期末借方余额填列。

3.“备用金”项目，反映期末救助基金拨付给具体负责垫付工作的专业机构的备用金。本项目应当根据“备用金”科目期末借方余额填列。

4.“救助基金垫付款”项目，反映救助基金期末尚未收回的垫付款。本项目应当根据“救助基金垫付款”科目期末借方余额填列。

5.“资产总计”项目，反映救助基金期末资产的合计数。本项目应当根据本表中“库存现金”、“银行存款”、“备用金”、“救助基金垫付款”项目金额的合计数填列。

6.“暂存款”项目，反映救助基金业务活动中形成的各种暂存款项。本项目应当根据“暂存款”科目期末贷方余额填列。

7.“负债合计”项目，反映救助基金期末负债的合计数。本项目应当根据本表中“暂存款”项目金额填列。

8.“资产基金”项目，反映救助基金期末垫付款在净资产中占用的金额。本项目应当根据“资产基金”科目期末贷方余额填列。

9.“救助基金结余”项目，反映救助基金期末滚存的结余金额。本项目应根据“救助基金结余”科目期末贷方余额填列。

10.“净资产合计”项目，反映救助基金期末净资产的合计数。本项目应当根据本表中“资产基金”、“救助基金结余”项目金额的合计数填列。

11.“负债和净资产总计”项目，反映救助基金期末负债和净资产的合计数。本项目应当根据本表中“负债合计”、“净资产合计”项目金额的合计数填列。

二、收支表编制说明

（一）本表反映救助基金在某一会计期间（季度、年度）内发生的收入、支出及当期结余情况。

（二）本表“本季数”栏反映各项目的本季实际发生数。编制年度收支表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度收支表时，应当将本栏改为“上年

数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度收支表中“本年数”栏内所列数字填列。

（三）本表“本季数”栏各项目的内容和填列方法如下:

1.“本期收入”项目，反映救助基金本期收入总额。本项目应当根据本表中“保险费提取收入”、“罚款收入”、“利息收入”、“财政补助收入”、“捐赠收入”、“上级补助收入”、“其他收入”项目金额的合计数填列。

2.“保险费提取收入”项目，反映救助基金本期按照交强险保险费一定比例提取资金所取得的收入。本项目应当根据“保险费提取收入”科目的本期发生额填列。

3.“罚款收入”项目，反映救助基金本期对未按照规定投保交强险的机动车所有人、管理人罚款所取得的收入。本项目应当根据“罚款收入”科目的本期发生额填列。

4.“利息收入”项目，反映救助基金本期取得的利息收入。本项目应当根据“利息收入”科目的本期发生额填列。

5.“财政补助收入”项目，反映救助基金本期从本级政府财政部门取得的财政临时补助收入。本项目应当根据“财政补助收入”科目的本期发生额填列。

6.“捐赠收入”项目，反映救助基金本期接受社会捐赠取得的收入。本项目应当根据“捐赠收入”科目的本期发生额填列。

7.“上级补助收入”项目，反映救助基金本期从上级救助基金取得的补助收入。本项目应当根据“上级补助收入”科目

的本期发生额填列。

8.“其他收入”项目，反映救助基金本期取得的除以上收入项目外的其他收入总额。本项目应当根据“其他收入”科目的本期发生额填列。

9.“本期支出”项目，反映救助基金本期支出总额。本项目应当根据本表中“抢救费支出”、“丧葬费支出”、“补助下级支出”、“其他支出”项目金额的合计数填列。

10.“抢救费支出”项目，反映救助基金本期垫付抢救费用的支出。本项目应当根据“抢救费支出”科目的本期发生额填列。

11.“丧葬费支出”项目，反映救助基金本期垫付丧葬费用的支出。本项目应当根据“丧葬费支出”科目的本期发生额填列。

12.“补助下级支出”项目，反映救助基金本期补助下级救助基金的支出。本项目应当根据“补助下级支出”科目的本期发生额填列。

13.“其他支出”项目，反映救助基金本期发生的除以上支出项目外的其他支出总额。本项目应当根据“其他支出”科目的本期发生额填列。

14.“本期结余”项目，反映本期救助基金收入扣除支出后的净额。本项目应当根据本表中“本期收入”项目金额减去“本期支出”项目金额后的差额填列；如为负数，以“-”号填列。

三、救助基金垫付情况表编制说明

（一）本表反映救助基金在某一会计年度内垫付、追偿、核销的情况。

（二）本表各项目的内容和填列方法如下:

1.“本年年初余额”行，反映救助基金垫付款各项目的本年年初余额。本行各项目应当根据“救助基金垫付款——抢救费垫付款”、“救助基金垫付款——丧葬费垫付款”科目上年末余额填列。

2.“本年变动金额”行，反映救助基金垫付款各项目本年变动总金额。本行“抢救费垫付款”、“丧葬费垫付款”项目应当根据其各自在“本年垫付金额”行对应项目金额，减去“本年追偿金额”、“本年核销金额”行对应项目金额后的差额填列；如为负数，以“-”号填列。

3.“本年垫付金额”行，反映本年按规定垫付的费用。本项目应当根据“救助基金垫付款”科目相关明细科目的本年借方发生额填列。

4.“本年追偿金额”行，反映本年依法向机动车道路交通事故责任人追偿的资金。本项目应当根据“救助基金垫付款”科目相关明细科目的本年贷方发生额分析填列。

5.“本年核销金额”行，反映本年按规定由救助基金主管部门批准核销的垫付款。本项目应当根据“救助基金垫付款”科目相关明细科目的本年贷方发生额分析填列。

6.“本年年末余额”行，反映救助基金垫付款各项目的本

年年末余额。本行各项目应当根据其各自在“本年年初余额”、“本年变动金额”行对应项目金额的合计数填列。

7.本表各行“垫付款合计”项目，应当根据所在行“抢救费垫付款”、“丧葬费垫付款”项目金额的合计数填列。

四、附注

附注是救助基金财务报表的重要组成部分，至少应当披露下列内容：

（一）财务报表列示的重要项目的进一步说明，包括其主要构成、增减变动情况等。

（二）救助基金垫付、追偿和核销的历年累计金额。

（三）其他支出的具体类别和相应的金额。

（四）未能在财务报表中列示项目的说明。

（五）管理政策和会计政策变动对财务报表影响的说明。

（六）其他对财务报表数据有重大影响的事项说明。

企业产品成本核算制度——油气管网行业

第一章　总则

第一条 为了规范油气管网行业产品成本核算，促进油气管网设施运营企业加强成本管理，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则和《企业产品成本核算制度（试行）》等有关规定，制定本制度。

第二条 本制度适用于油气管网设施运营企业的产品成本核算。

本制度所称的油气管网设施，是指符合相应技术条件和规范，并按照国家及地方有关规定履行审批、核准或者备案手续且已取得合法运营资质的石油天然气（包括原油、成品油、天然气）管道、液化天然气接收站、储气库等及其附属基础设施。

本制度所称的产品，是指油气管网设施运营企业生产经营活动中提供的油气输运服务，主要包括原油管道输运、成品油管道输运、天然气管道输运、液化天然气接收、油气储存等服务。

第三条 油气管网设施运营企业应当正确区分油气输运服务成本与期间费用。发生的有关费用中不能归属于使产品

达到目前场所和状态的、按照企业会计准则有关规定应当计入当期损益的期间费用，不得计入油气输运服务成本。

油气输运服务成本，是指油气管网设施运营企业为提供油气输运服务在油气输运环节所发生的成本支出。

第四条 油气管网设施运营企业应当合理划分油气输运服务成本与其他业务成本之间的界限。与提供油气输运服务无关的、为生产其他产品或提供其他劳务服务所发生的成本，不得计入油气输运服务成本。

第五条 油气管网设施运营企业应当按照下列基本步骤进行油气输运服务成本核算:

（一）合理确定产品成本核算对象（以下简称成本核算对象）。

（二）根据实际管理需要，按照行政组织机构，或按照作业区、场站等生产管理单元，设置成本中心。

（三）以成本中心为基础，将相关产品成本费用要素（以下简称成本费用要素）归集至相应的产品成本核算项目（以下简称成本项目）。

（四）对于不能直接归集到某一成本核算对象的成本费用要素，选择科学、合理的分配基础，将其分配结转至不同成本核算对象的相应成本项目，计入各成本核算对象的成本。

第六条 油气管网设施运营企业根据行业特点，通常设置“生产成本——管网运营成本”等会计科目，按照成本项目

归集成本费用要素，对成本费用要素进行明细核算。

第二章　产品成本核算对象

第七条 油气管网设施运营企业应当根据生产经营特点和管理要求，合理确定成本核算对象，计算产品成本。

第八条 油气管网设施运营企业以石油天然气管道从事原油输运、成品油输运、天然气输运服务的，一般按照管线等设施对应的油气输运服务确定成本核算对象；以液化天然气接收站从事液化天然气接收服务、以储气库从事油气储存服务的，一般按照液化天然气接收站、储气库等设施对应的油气输运服务确定成本核算对象。

第三章　产品成本核算项目和范围

第九条 油气管网设施运营企业应当合理确定成本项目和成本费用要素。

油气管网设施运营企业的成本项目，是指根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则，对成本费用要素进行的分类组合，用于归集各项成本费用要素。

油气管网设施运营企业的成本费用要素构成其产品成本核算范围，是指提供油气输运服务所耗费的各项资源。

第十条 油气管网设施运营企业应当按照本制度第十一

条的规定，通常在成本中心下针对不同的成本核算对象分别设置各有关成本项目，同时在成本中心下设置“其他运营费用——共同费用”成本项目。

第十一条 油气管网设施运营企业的成本项目主要包括：

（一）折旧及摊销，是指油气管网设施运营企业对油气输运服务的相关固定资产和使用权资产计提的折旧费，以及对相关无形资产计提的摊销费等。

（二）燃料及动力，是指油气管网设施运营企业在油气输运服务中耗用的、一次性耗费受益的能源介质。

（三）人工费用，是指油气管网设施运营企业向从事油气输运服务的职工提供的各种形式的职工薪酬。

（四）其他运营费用，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务发生的其他各项费用。成本核算对象下的“其他运营费用”成本项目主要包括维护及修理费、管网设施保护费、调控服务费、材料费、试验检验费、损耗费、外委业务费、车辆运行费、信息系统使用及维护费、差旅费、办公费、劳动保护费、财产保险费、低值易耗品摊销、排污费、安全生产费、港杂费、其他费用等成本费用要素；除上述成本费用要素外，成本中心下的“其他运营费用——共同费用”成本项目还包括无法直接计入某一成本核算对象的折旧费、无形资产摊销、燃料费、动力费、人工费等成本费用要素。

第十二条 油气管网设施运营企业内部管理有相关要求

的，还可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求，利用现代信息技术对有关成本项目按照重要性原则进行组合或调整，输出有关成本信息。

第十三条 油气管网设施运营企业的成本费用要素主要包括:

（一）折旧费，是指油气管网设施运营企业对油气输运服务相关的固定资产和使用权资产，按照规定的折旧方法计提的费用。确定固定资产成本时应当考虑预计弃置费用因素。

（二）无形资产摊销，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务使用的土地使用权、专利权、非专利技术等无形资产，按照规定的摊销方法计提的费用。

（三）燃料费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务耗用的燃料费用。

（四）动力费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务耗用的水、电、气等动力发生的费用。

（五）人工费，是指油气管网设施运营企业从事油气输运服务的职工发生的薪酬支出，包括工资及津补贴、福利费（含辞退福利）、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、商业人身险、其他劳动保险及临时用工薪酬支出等。

（六）维护及修理费，是指油气管网设施运营企业为维护油气管网设施安全运行、保障设备设施原有的生产能力，

开展油气管网设施日常管理、风险识别及评价、检测、维护、修理、保养和应急保障等发生的费用。

（七）管网设施保护费，是指油气管网设施运营企业为保护油气管网设施而发生的各项费用，包括巡护费、联防费、警卫消防费、反恐演练费、补偿费、管道宣传费、标识费等。

（八）调控服务费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务发生的油气管网输运集中调度、远程监视控制等费用。

（九）材料费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务耗用的辅助材料、备品备件和其他物料等费用。

（十）试验检验费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务对材料、产品进行分析、试验、化验以及对设备设施检验、检定、校验所发生的费用。

（十一）损耗费，是指油气管网设施运营企业在油气输运服务中正常的油气损耗发生的费用。

（十二）外委业务费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务委托外部单位提供服务发生的费用，包括油气储运费、混油处理费、外部加工费、委托运行费等。

（十三）车辆运行费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务发生的车辆运行费用，包括车辆运输、车辆外包、修理、年检、停车、过桥过路、油料、清洁等费用。

（十四）信息系统使用及维护费，是指油气管网设施运

营企业为油气输运服务发生的电脑硬件设备、信息系统、应用软件、数据库与代码的使用及维护等费用。

（十五）差旅费，是指油气管网设施运营企业从事油气输运服务的职工因公出差发生的住宿费、交通费、出差交通意外伤害险、住勤补贴等费用。

（十六）办公费，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务发生的办公费用，包括办公用品及杂费、邮电费、办公通信费、办公设施耗材及维修费等。

（十七）劳动保护费，是指油气管网设施运营企业为从事油气输运服务的职工提供劳动保护用品发生的费用。

（十八）财产保险费，是指油气管网设施运营企业为与油气输运服务相关的设备设施等资产投保所发生的保费支出。

（十九）低值易耗品摊销，是指油气管网设施运营企业为油气输运服务耗用的不能作为固定资产的各种用具物品的摊销费用。

（二十）排污费，是指油气管网设施运营企业按照环保有关规定，对油气输运服务产生的污水、废水、油污等废弃物进行清运、处置、恢复所发生的费用。

（二十一）安全生产费，是指油气管网设施运营企业根据国家有关规定，按照一定标准提取并在成本中列支，专门用于完善和改进企业安全生产条件或安全隐患治理的费用。

（二十二）港杂费，是指油气管网设施运营企业在液化

天然气接收服务中因船舶进出港、停靠码头等而发生的搬运费、码头费、打包费、港务费、导助航设施维护费、港池航道扫海服务、船舶防污染服务、港池清淤等费用。

（二十三）其他费用，是指不能列入以上各项成本费用要素的费用，如油气管网设施运营企业为油气输运服务发生的会议费、印刷费、技术图书资料费、物业管理费、水电费、取暖费等。

第四章　产品成本归集、分配和结转

第十四条 油气管网设施运营企业一般以成本中心为基础，按照成本项目，对成本中心范围内发生的成本费用进行归集、分配和结转，形成成本中心下各成本核算对象的产品成本。

第十五条 油气管网设施运营企业对成本中心范围内发生的成本费用，能确定由某一成本核算对象负担的，应当按照所对应的成本项目类别，将相关成本费用要素直接归集至该成本核算对象的相应成本项目；由多个成本核算对象共同负担的，应当将相关成本费用要素归集至成本中心下的“其他运营费用——共同费用”成本项目。

（一）“折旧及摊销”成本项目的归集。将油气输运服务的相关固定资产、使用权资产和无形资产按照规定方法计提，并可直接计入某一成本核算对象的折旧费及无形资产摊销，

直接归集到成本中心下相应成本核算对象的“折旧及摊销”成本项目。

（二）“燃料及动力”成本项目的归集。将油气输运服务直接耗用的并可直接计入某一成本核算对象的相关燃料费和动力费，直接归集到成本中心下相应成本核算对象的“燃料及动力”成本项目。

（三）“人工费用”成本项目的归集。将油气输运服务直接耗用的并可直接计入某一成本核算对象的相关人工费，直接归集到成本中心下相应成本核算对象的“人工费用”成本项目。

（四）“其他运营费用”成本项目的归集。将油气输运服务耗用的并可确定直接计入某一成本核算对象的其他各项费用，直接归集到成本中心下相应成本核算对象的“其他运营费用”成本项目；将成本中心范围内发生的、无法直接归集到某一成本核算对象的费用，归集到成本中心下的“其他运营费用——共同费用”成本项目。

第十六条 油气管网设施运营企业对于成本中心下“其他运营费用——共同费用”成本项目所归集的各项成本费用，应当在月末按照相应成本核算对象的相关固定资产及使用权资产原价的相对比例、油气输运服务量或其他合理分配基础，分别确定合理的分配方法，按月度分配至相应成本核算对象。

分配方法一经确定，不得随意变更。

第十七条 油气管网设施运营企业应当按月度对油气输运服务成本进行结转。

对于成本中心下的“其他运营费用——共同费用”成本项目所归集的成本费用，将其中分配的折旧费和无形资产摊销、燃料费和动力费、人工费分别结转至成本中心下相应成本核算对象的“折旧及摊销”、“燃料及动力”、“人工费用”成本项目；将其中分配的其他各项费用结转至成本中心下相应成本核算对象的“其他运营费用”成本项目。在此基础上，针对各成本核算对象，将其对应成本项目中通过直接归集计入和分配计入的成本费用加总形成各成本项目的成本，将各成本项目反映的成本费用加总形成该成本核算对象的产品成本。

第五章　附则

第十八条 本制度自 2022 年 1 月 1 日起施行。

附件 1:

公路水路公共基础设施资产构成表

一级	二级	三级	四级	五级	六级	计量单位	主体结构	备注
公路公共基础设施	公路用地					亩		
	公路及构筑物	路基	挖方路段			公里		
			填方路段	填土方		立方米		
				填石方		立方米		
				土石混填		立方米		
			特殊路基处理			平方米		
			防护工程	挡土墙		立方米		
				抗滑桩		立方米		
				生态防护		平方米		
				一般边坡防护		平方米		
				预应力锚索		米		
				锚杆框架梁		立方米		
				其他		/		
			排水工程	边沟		米		
				截水沟		米		
				急流槽		米		
				排水沟		米		
				其他		米		
			其他			/		

公路公共基础设施	公路及构筑物	路面	沥青混凝土路面			平方米		
			水泥混凝土路面			平方米		
			其他			平方米		
		桥涵	小桥			米/座		
			中桥			米/座		
			大桥 特大桥梁	预应力混凝土 T 梁		米/座		
				预应力混凝土小箱梁		米/座		
				现浇预应力混凝土箱梁		米/座		
				预应力混凝土连续梁	混凝土基础	立方米		
					钢沉井	吨		
					下部	立方米		
					上部	立方米		
					水上防撞系统	套		
					VTS 通航系统	套		
					其他	/		
				预应力混凝土连续刚构	混凝土基础	立方米		
					钢沉井	吨		
					下部构造	立方米		
					上部构造	立方米		
					水上防撞系统	套		
					VTS 通航系统	套		
					其他	/		

公路公共基础设施	公路及构筑物	桥涵	大桥 特大桥梁	混凝土箱型拱	基础	立方米		
					下部	立方米		
					主拱圈	立方米		
					拱上立柱	立方米		
					桥面系混凝土	立方米		
					其他	/		
				钢管拱	基础	立方米		
					下部	立方米		
					钢拱肋	吨		
					拱肋混凝土	立方米		
					系杆	吨		
					吊杆	吨		
					桥面系混凝土	立方米		
					桥梁健康监测系统	套		
				斜拉桥	混凝土基础	立方米		
					钢沉井	吨		
					混凝土索塔	立方米		
					钢塔	吨		
					钢锚箱	吨		
					平行钢丝斜拉索	吨		
					钢绞线斜拉索	吨		
					预应力混凝土箱梁	立方米		
					钢箱梁	吨		

公路公共基础设施	公路及构筑物	桥涵	大桥 特大桥梁	斜拉桥	钢桁梁	吨		
					伸缩缝	米		
					支座	个		
					阻尼器	个		
					桥梁健康监测系统	套		
					水上防撞系统	套		
					VTS 通航系统	套		
					索塔避雷系统	套		
				悬索桥	混凝土基础	立方米		
					钢沉井	吨		
					锚碇	立方米		
					混凝土索塔	立方米		
					钢塔	吨		
					主索鞍	吨		
					散索鞍	吨		
					主缆	吨		
					索夹	吨		
					吊索	吨		
					预应力混凝土箱梁	立方米		
					钢箱梁	吨		
					钢桁梁	吨		
					伸缩缝	米		
					支座	个		

公路公共基础设施	公路及构筑物	桥涵	大桥 特大桥梁	悬索桥	阻尼器	个		
					主缆抽湿系统	套		
					桥梁健康监测系统	套		
					水上防撞系统	套		
					VTS 通航系统	套		
					索塔避雷系统	套		
				其他		/		
			涵洞	盖板涵		米/道		
				拱涵		米/道		
				管涵		米/道		
				箱涵		米/道		
		隧道	短隧道	洞门		座		
				明洞		米		
				洞身	小导管	米		
					管棚	米		
					锚杆	米		
					格栅拱架	榀		
					型钢拱架	榀		
					衬砌	立方米		
					防水板	平方米		
					管沟	立方米		
					水泥混凝土路面	平方米		
					沥青混凝土路面	平方米		

公路公共基础设施	公路及构筑物	隧道	短隧道	洞身	防火喷涂	平方米		
					隧道照明系统	延米		
					隧道供配电系统	延米		
			中隧道	洞门		座		
				明洞		米		
				洞身	小导管	米		
					管棚	米		
					锚杆	米		
					格栅拱架	榀		
					型钢拱架	榀		
					衬砌	立方米		
					防水板	平方米		
					管沟	立方米		
					水泥混凝土路面	平方米		
					沥青混凝土路面	平方米		
					防火喷涂	平方米		
					隧道通风系统	延米		
					隧道照明系统	延米		
					隧道消防系统	延米		
					隧道供配电系统	延米		
					隧道监控系统	延米		
			长隧道	洞门		座		
				明洞		米		

公路公共基础设施	公路及构筑物	隧道	长隧道	洞身	小导管	米		
					管棚	米		
					锚杆	米		
					格栅拱架	榀		
					型钢拱架	榀		
					衬砌	立方米		
					防水板	平方米		
					管沟	立方米		
					水泥混凝土路面	平方米		
					沥青混凝土路面	平方米		
					防火喷涂	平方米		
					隧道通风系统	延米		
					隧道照明系统	延米		
					隧道消防系统	延米		
					隧道供配电系统	延米		
					隧道监控系统	延米		
			特长隧道	洞门		座		
				明洞		米		
				洞身	小导管	米		
					管棚	米		
					锚杆	米		
					格栅拱架	榀		
					型钢拱架	榀		

公路公共基础设施	公路及构筑物	隧道	特长隧道	洞身	衬砌	立方米		
					防水板	平方米		
					管沟	立方米		
					水泥混凝土路面	平方米		
					沥青混凝土路面	平方米		
					防火喷涂	平方米		
					隧道通风系统	延米		
					隧道照明系统	延米		
					隧道消防系统	延米		
					隧道供配电系统	延米		
					隧道监控系统	延米		
				辅助坑道	斜井	米/座		
					竖井	米/座		
		公路渡口				处		
	公路交通工程及沿线设施	交通安全设施	交通标志	单柱式交通标志		个/块		
				双柱式交通标志		个		
				三柱式交通标志		个		
				门架式交通标志		个		
				单悬臂式交通标志		个		
				双悬臂式交通标志		个		
				附着式交通标志		个		
				里程碑		个		
				公路界碑		个		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	交通安全设施	交通标志	百米桩		个		
			交通标线	热熔型标线		平方米		
				双组分标线		平方米		
				水性标线		平方米		
				树脂防滑型		平方米		
				预成型标线带		平方米		
				突起路标		个		
				立面标记		平方米		
			护栏	路侧混凝土护栏		立方米		
				中央分隔带混凝土护栏		立方米		
				路侧波形梁护栏		米		
				中央分隔带波形梁护栏		米		
				路侧缆索护栏		米		
				中央分隔带缆索护栏		米		
				中央分隔带开口护栏		米		
			防撞垫			套		
			视线诱导设施	轮廓标	柱式轮廓标	个		
					附着式轮廓标	个		
			隔离栅	钢板网隔离栅		米		
				编织网隔离栅		米		
				焊接网隔离栅		米		
				刺钢丝网隔离栅		米		
				隔离墙		米		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	交通安全设施	隔离栅	绿篱		米		
			防落网	防落物网		米		
				防落石网		米		
			防眩设施	防眩板		块		
				防眩网		米		
			防雪栅			米		
			防风栅			米		
			防沙栅			米		
			积雪标杆			个		
			限高架			个		
			减速丘			个		
			凸面镜			个		
			其他			/		
		管理设施	通信设施	干线传输系统		项		
				综合业务接入网系统		项		
				程控数字交换系统		项		
				广播系统		项		
				会议电视系统		项		
				通信电源系统		项		
				通信管道工程		项		
				光缆工程		项		
				电缆工程		项		
				其他		/		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	管理设施	监控设施	监控中心	计算机系统	项		
					闭路电视系统	项		
					监控系统软件	套		
					操作台	组		
					电视墙	组		
					光缆	米		
					电缆	米		
					线缆	米		
					其他	/		
				监控分中心	计算机系统	项		
					闭路电视系统	项		
					监控系统软件	套		
					操作台	组		
					电视墙	组		
					光缆	米		
					电缆	米		
					线缆	米		
					其他	/		
				监控外场设施	可变情报板	套		
					车辆检测器	套		
					气象检测器	套		
					路面检测器	套		
					摄像机	套		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	管理设施	监控设施	监控外场设施	其他	/		
				其他		/		
			收费设施	收费中心设备	计算机系统	项		
					收费视频监控系统	项		
					对讲和安全报警系统	项		
					IC 卡及配套设施	套		
					控制台	套		
					其他	/		
				收费分中心设备	计算机系统	项		
					收费视频监控系统	项		
					对讲和安全报警系统	项		
					IC 卡及配套设施	套		
					控制台	套		
					其他	/		
				收费站设备	计算机系统	项		
					收费视频监控系统	项		
					对讲和安全报警系统	项		
					IC 卡及配套设施	套		
					控制台	套		
					其他	/		
				收费车道设备	ETC 收费车道	套		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	管理设施	收费设施	收费车道设备	其他收费车道	套		
				收费土建	收费岛	套		
					地下通道(天桥)	套		
				收费大棚		项		
				ETC门架系统		项		
				治超系统		项		
				收费系统软件		套		
				其他		/		
			供配电设施	进线工程		项		
				变压器		套		
				发电机		套		
				成套开关设备		套		
				不间断电源		套		
				电力监控系统		项		
				电缆		米		
				线缆		米		
				接地工程		项		
				其他		/		
			照明设施	道路照明设施		套		
				站区照明设施		套		
				照明配电箱		套		
				电缆		米		
				其他		/		

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	管理设施	房屋建筑	管理中心	场区	平方米		
					房屋	平方米		
					其他	/		
				管理分中心	场区	平方米		
					房屋	平方米		
					其他	/		
				收费站房	场区	平方米		
					房屋	平方米		
					其他	/		
		服务设施	服务区	停车场		平方米		
				房屋	公共厕所	平方米		
					餐厅	平方米		
					休息室	平方米		
					其他	平方米		
				加油站		平方米		
				维修站		个		
				充电桩		个		
			停车区	停车场		平方米		
				房屋	管理用房屋	平方米		
					公共厕所	平方米		
					其他	平方米		
				充电桩		个		
			客运汽车停靠站	车辆停靠设施		/	砖混结构	

公路公共基础设施	公路交通工程及沿线设施	服务设施	客运汽车停靠站	乘客候车设施		/	砖混结构	
			观景台			/		
		绿化环保设施	绿化工程			平方米		
			隔音屏障等			平方米		
			其他			/		
汽车客运站公共基础设施	场地设施	站前广场				平方米		
		停车场				平方米		
		发车位				个		
		换乘设施				/		
	站务用房	候车亭（室）				平方米	钢、钢筋混凝土结构、砖混结构	
		母婴候车室（区）				平方米		
		售票（处）厅				平方米		
		小件（行包）服务处				平方米		
		综合服务处				平方米		
		站务员室				平方米		
		驾乘休息室				平方米		
		调度室				平方米		
		治安室				平方米		
		无障碍设施				件		
		智能化系统用房				平方米		
		盥洗室和旅客厕所				平方米		
		饮水处				平方米		
		进、出站检查室				平方米		

汽车客运站公共基础设施	站务用房	旅游服务处				平方米		
		医疗救护室				平方米		
		其他				/		
	生产辅助用房	汽车安全检验台				个		
		汽车清洁、清洗台				处		
		其他				/		
	安全与服务设施	售票检票设备				台/套		
		候车服务设备				台/套		
		安全检查设备				台/套		
		安全应急设备				台/套		
		车辆清洁清洗设备				台/套		
		广播通讯设备				台/套		
		小件（行包）搬运与便民设备				台/套		
		采暖/制冷设备				台/套		
		宣传告示设备				台/套		
		网络售取票设备				台/套		
		安全监控设备				台/套		
		车辆调度与管理设备				台/套		
		验票检票信息设备				台/套		
		其他				/		
水路公共基础设施		航道	内河航道	人工运河		公里		
				水库		公里		

水路公共基础设施	航道及沿海航海保障公共基础设施	航道	内河航道	渠道		公里		
			沿海航道			公里		
		通航建筑物	船闸及附属设施	船闸		座	钢筋混凝土	
				引航道		公里		
				待闸锚地		个		
				导航建筑物		座	钢筋混凝土	
				靠船建筑物		座	钢筋混凝土	
				控制系统		套		
				电气系统		套		
				信息系统		套		
				其他		/		
			升船机及附属设施	升船机		座	钢筋混凝土	
				引航道		公里		
				待闸锚地		个		
				导航建筑物		座	钢筋混凝土	
				靠船建筑物		座	钢筋混凝土	
				控制系统		套		
				电气系统		套		
				信息系统		套		
				其他		/		
		航道整治建筑物	防护工程	护岸		平方米	枯水平台、水下护底、水下镇脚	
							钢筋混凝土	

水路公共基础设施	航道及沿海航海保障公共基础设施	航道整治建筑物	防护工程	护滩		平方米	排体、钢丝网格、抛石、抛枕结构	
							钢筋混凝土	
				护底		平方米	排体、钢丝网石兜、抛石、抛枕	
							钢筋混凝土	
				抬揽浮		米	钢结构	
				其他		/		
			坝体	丁坝		座	抛石、浆砌块、桩板、砼预制件、沙枕-块石、沙枕-模袋砼结构	
							钢筋混凝土	
				顺坝		座	抛石、浆砌块、桩板、砼预制件、沙枕-块石、沙枕-模袋砼结构	
							钢筋混凝土	
				导流坝		座	抛石、浆砌块、桩板、砼预制件、沙枕-块石、沙枕-模袋砼结构	
							钢筋混凝土	
				潜坝		座	抛石结构、桩板结构、砼预制件结构、沙枕-块石结构	
							钢筋混凝土	

水路公共基础设施	航道及沿海航海保障公共基础设施	航道整治建筑物	堤类	防波堤		座	抛石、砼预制构件、块石-砼预制构件护面结构	
							混凝土	
				挡沙堤		座	抛石、砼预制构件、块石-砼预制构件护面结构	
							混凝土	
		航标	视觉航标	灯塔		座	钢筋混凝土	包括塔体、灯塔、灯器、控制及电器系统、配套用房等设施设备系统。
							石砌、铸铁、钢	
				灯桩		座	钢筋混凝土、钢制结构	
							玻璃钢、滚塑、聚脲弹性体等	
							混凝土基座方形铁架	
							石砌塔	
				导标		座	钢筋混凝土、钢制结构灯桩	
							钢管材质	
				灯船		座	钢制	
				灯浮		座	钢制	
							钢制、塑材质	
				桥涵标		座	钢制	
				立标		座	钢筋混凝土	
				浮标		座	钢制	
				其他		/		
			音响航标	雾号		座		

水路公共基础设施	航道及沿海航海保障公共基础设施	航标	无线电航标	雷达指向标		台/座	无线电电子元器件、钢结构	包括塔体、灯塔、灯器、控制及电器系统、配套用房等设施设备系统。
				雷达应答器		台/座	无线电电子元器件、钢结构	
				AIS 实体航标		台/座	无线电电子元器件、钢结构	
				DGNSS 系统		台/座	无线电电子元器件、混凝土/钢结构	包括基准台站、北斗 CORS 站、监测系统、控制系统、链路、机房等设施设备系统。
				AIS 系统		台/座	无线电电子元器件、钢结构	包括 AIS 岸台、AIS 监测系统、AIS 信息系统、链路、机房等设施设备系统。
		其他助航设施	基础测绘设施	测量控制点		个	混凝土	
			海岸电台	天线		副		
				铁塔		座		
				收发信机		台		
			信号台			座		

水路公共基础设施	航道及沿海航海保障公共基础设施	其他助航设施	航行水尺			座		
			水位系统	自动水位站（仪）		座	钢结构	
				人工水位站（仪）		座	钢结构	
				水文信息网		套	无线电电子元器件，钢结构	
				链路		套	无线电电子元器件，钢结构	
	港口公共基础设施	码头				座	钢筋混凝土	
		防波堤				公里	块石、护面块体	
		护岸				平方米	钢筋混凝土等	
		进出港航道				公里		
		锚地				座		
		附属设施	港区内铁路专用线			公里		
			港区内道路			公里		
			进出港道路			公里		
			运输管道			公里	钢筋混凝土等	
			滚装连接桥			座	钢筋混凝土等	
			堆场			平方米		
			房屋			平方米		
			其他			/		
	轮渡公共基础设施	码头				个	钢筋混凝土	
		趸船				个	钢质	
		道路（引道）				米	水泥路面	
		标志牌				个	钢筋混凝土/铝合板	

水路公共基础设施	轮渡公共基础设施	候船室（亭）				座	钢筋混凝土/砖混结构	
		收费亭				座	钢筋混凝土/砖混结构	
		其他				/		

附件 2:

公路水路公共基础设施会计明细科目及编码表

一级科目及编码	二级科目及编码	三级科目及编码	四级科目	五级科目	六级科目	七级科目	辅助核算	备查	核算内容说明
1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010101 公路公共基础设施	1801010101 国道	路线名称（含起止桩号），如 G102（K100-K130）			技术等级、公里数	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算公用土地、公路及构筑物、公路交通工程及沿线设施等资产原值
			1801010102 省道	路线名称（含起止点）					
			1801010103 县道	路线名称（含起止点）					
			1801010104 乡道	路线名称（含起止点）					
			1801010105 村道	路线名称（含起止点）					
			1801010106 专用公路	路线名称（含起止点）					

1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010102 汽车客运站公共基础设施	场站名称	场地设施				建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算站前广场、停车场、发车位、换乘设施等资产原值
				站务用房					核算候车亭（室）、母婴候车室（区）、售票（处）厅、小件（行包）服务处、综合服务处、站务员室、驾乘休息室、调度室、治安室、无障碍设施、智能化系统用房、盥洗室和旅客厕所、饮水处、进出站检查室、旅游服务处、医疗救护室等资产原值
				生产辅助用房					核算汽车安全检验台、汽车清洁和清洗台等资产原值
				安全与服务设施					核算售票检票设备、候车服务设备、安全检查设备、安全应急设备、车辆清洁、清洗设备、广播通讯设备、小件(行包)搬运与便民设备、采暖/制冷设备、宣传告示设备、网络售取票设备、安全监控设备、车辆调度与管理设备、验票检票信息设备等资产原值

1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010103 航道公共基础设施	航道名称	航道	内河航道			水系、航道等级、航道公里数、建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算人工运河、水库、渠道等人工河道的资产原值
				通航建筑物	船闸名称				核算船闸及其附属的引航道、待闸锚地、导航建筑物、靠船建筑物、控制系统、电气系统、信息系统等资产原值
					升船机名称				核算升船机及其附属的引航道、待闸锚地、导航建筑物、靠船建筑物、控制系统、电气系统、信息系统等资产原值
				航道整治物	防护工程				核算护岸、护滩、护底、抬揽浮等资产原值
					坝体				核算丁坝、顺坝、导流坝、潜坝等资产原值
					堤类				核算防波堤、挡沙堤等资产原值

1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010103 航道公共基础设施	航道名称	航标	视觉航标			水系、航道等级、航道公里数、建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算灯塔、灯桩、导标、灯船、灯浮、桥涵标、立标、浮标、灯器、灯遥测遥控器、灯电源、其他资产原值
					音响航标				核算雾号资产原值
					无线电航标				核算雷达指向标、雷达应答器、AIS 实体航标、DGNSS 系统、AIS 系统资产原值
					其他标志				核算其他标志资产原值
				其他助航设施	基础测绘设施				核算测量控制点资产原值
					海岸电台				核算天线、铁塔、收发信机等海岸电台资产原值
					信号台				核算信号台资产原值
					航行水尺				核算航行水尽资产原值
					水位站				核算水位站资产原值
					其他				核算其他助航设施资产原值

1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010104 沿海航海保障公共基础设施	沿海航道					建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算沿海航道的资产原值
			航标	视觉航标			港区、站点		核算灯塔、灯桩、导标、灯船、灯浮、桥涵标、立标、浮标、其他资产原值
				音响航标			港区、站点		核算雾号资产原值
				无线电航标			港区、站点		核算雷达指向标、雷达应答器、AIS 实体航标、DGNSS 系统、AIS 系统资产原值
				其他标志			港区、站点		核算其他标志资产原值
			其他助航设施	基础测绘设施			港区、站点		核算基础测绘设施资产原值
				海岸电台			场地		核算天线、铁塔、收发信机资产原值
				信号台			场地		核算信号台资产原值
				航行水尺			港区、站点		核算航行水尺资产原值
				水位系统			港区、站点		核算水位站、水文信息网和链路等资产原值
				其他助航设施			港区、站点		核算其他助航设施资产原值

1801 公共基础设施	180101 交通基础设施	18010105 港口公共基础设施	港口名称	码头名称			港区、个数、吞吐量	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算码头资产原值
				防波堤			港区、个数		核算防波堤的资产原值
				护岸			港区、个数		核算护岸的资产原值
				进出港航道名称					核算进出港航道的资产原值
				锚地名称					核算锚地的资产原值
				附属设施			港区		核算港区内铁路专用线、港区内道路、进出港道路、运输管道、滚装连接桥、堆场、房屋等的资产原值
		18010106 轮渡公共基础设施	轮渡名称	码头名称				建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、计提折旧方法和年限	核算轮渡码头的资产原值
				趸船					核算趸船的资产原值
				道路（引道）					核算道路（引道）的资产原值
				标志牌					核算标志牌的资产原值
				候船室（亭）					核算候船室（亭）的资产原值
				收费亭					核算收费亭的资产原值
				其他					核算其他设施的资产原值

附件1

水利基础设施资产构成表

序号	第一级（9类）	第二级（20类）	计量单位	第三级（84类）	
1	防洪（潮）工程	堤防	km	1 水利设施及管理用地	43 水闸其他构筑物
		险工工程	座	2 水域及水利设施用地	44 船闸
		控导工程	座	3 水利业务用房	45 橡胶坝
		水闸	座	4 进水池	46 引水管道
		泵站	座	5 前池	47 排水管道
2	治涝工程	堤防	km	6 出水池	48 尾水管道
		险工工程	座	7 沉砂池	49 其他管道
		水闸	座	8 消力池	50 泵房
		泵站	座	9 蓄水池	51 泵站其他构筑物
		渠（管、隧）道	km	10 其他水利用池	52 跌水
3	灌溉工程	渠首枢纽	座	11 地下水井	53 陡坡
		渠（管、隧）道	km	12 科研用井	54 倒虹吸
				13 其他井	55 渡槽
				14 码头	56 流量堰、槽

3	灌溉工程	泵站	座	15 道路	57 其他渠系设施
		水闸	座	16 桥梁	58 水电站厂房
		其他渠系建筑物	座	17 干渠	59 进水塔
		调蓄水库	座	18 支渠	60 调压室
		塘坝	座	19 斗渠	61 变电站
4	引调水工程	渠首枢纽	座	20 其他渠	62 水电站其他设施
		渠（管、隧）道	km	21 排水干沟	63 水文测验河段基础设施
		泵站	座	22 排水支沟	64 水位观测设施
		水闸	座	23 排水斗沟	65 渡河测验设施
		其他渠系建筑物	座	24 其他沟道	66 泥沙测验设施
		调蓄水库	座	25 引水隧洞	67 降水、蒸发观测设施
		地下取水设施	处	26 泄水隧洞	68 水质测验基础设施
5	农村供水工程	渠（管、隧）道	km	27 其他隧洞	69 其他水文基础设施
		泵站	座	28 涵洞	70 水轮机
		塘坝	座	29 大坝	71 泵
		地下取水设施	处	30 溢洪道	72 其他机械设备
				31 防洪堤	73 水轮发电机
				32 海堤	74 输配电线路

6	水力发电工程	常规水电站	座	33 圩（围）堤 34 其他堤防 35 丁坝 36 顺坝 37 其他河道控制工程 38 沟头防护 39 谷坊 40 淤地坝 41 其他沟壑治理及监测设施 42 闸室	75 电机 76 变压器 77 避雷器 78 变频器 79 其他电气设备 80 通信设备 81 自动化控制设备 82 闸门 83 启闭机 84 其他金属结构设备
		抽水蓄能电站	座		
7	水土保持工程	沟壑治理工程	处		
8	水库工程	山区水库	座		
		平原水库	座		
9	水文基础设施	水文站	座		
		水位站	座		
		雨量站	座		
		其他水文测站	座		

附件2

水利基础设施会计明细科目及编号表

一级科目及编号	二级科目及编号	三级科目及编号	四级科目	辅助核算	系统登记/备查
1801 公共基础设施	180102 水利基础设施	18010201 防洪（潮）工程	堤防	名称（桩号）、堤防等级	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			险工工程	名称	
			控导工程	名称	
			水闸	名称、规模	
			泵站	名称、规模	
		18010202 治涝工程	堤防	名称（桩号）、堤防等级	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			险工工程	名称	
			水闸	名称、规模	
			泵站	名称、规模	
			渠（管、隧）道	名称（桩号）、规模	

1801 公共基础设施	180102 水利基础设施	18010203 灌溉工程	渠首枢纽	名称、所属灌区名称	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			渠（管、隧）道	名称（桩号）、规模、所属灌区名称	
			泵站	名称、规模、所属灌区名称	
			水闸	名称、规模、所属灌区名称	
			其他渠系建筑物	名称、所属灌区名称	
			调蓄水库	名称、规模、所属灌区名称	
			塘坝	名称、所属灌区名称	
		18010204 引调水工程	渠首枢纽	名称、所属引调水工程名称	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			渠（管、隧）道	名称（桩号）、规模、所属引调水工程名称	
			泵站	名称、规模、所属引调水工程名称	
			水闸	名称、规模、所属引调水工程名称	

1801 公共基础设施	180102 水利基础设施	18010204 引调水工程	其他渠系建筑物	名称、所属引调水工程名称	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			调蓄水库	名称、规模、所属引调水工程名称	
			地下取水设施	名称、所属引调水工程名称	
		18010205 农村供水工程	渠（管、隧）道	名称（桩号）、规模	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			泵站	名称、规模	
			塘坝	名称	
			地下取水设施	名称	
		18010206 水力发电工程	常规水电站	名称、规模	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			抽水蓄能电站	名称、规模	
		18010207 水土保持工程	沟壑治理工程	名称	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等

1801 公共基础设施	180102 水利基础设施	18010208 水库工程	山区水库	名称、规模	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			平原水库	名称、规模	
		18010209 水文基础设施	水文站	名称	建设时间、各项组成部分资产名称、资产价值、规模/等级、计提折旧方法和年限等
			水位站	名称	
			雨量站	名称	
			其他水文测站	名称	

附件

机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定

为了规范各级社会保险经办机构（以下简称经办机构）对机关事业单位职业年金基金（以下简称职业年金基金）的会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《机关事业单位职业年金办法》（国办发〔2015〕18号）、《职业年金基金管理暂行办法》（人社部发〔2016〕92号）等法律法规，制定本规定。

一、适用范围和基本原则

本规定适用于各级经办机构负责经办的职业年金基金。各级经办机构应当按照本规定对职业年金基金进行会计核算、编制财务报表。本规定尚未作出规定的，各级经办机构应当按照《社会保险基金会计制度》（财会〔2017〕28号）执行。

本规定所称职业年金基金，是指依法建立的职业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的机关事业单位补充养老保险基金。各级经办机构包括作为代理人的中央国家机关养老保险管理中心和省级社会保险经办机构（以下简称中央和省级经办机构），以及地市级和县区级社会保险经办机构（以下简称市县级经办机构）。

二、会计科目设置及其使用说明

经办机构应当在《社会保险基金会计制度》所规定的会计科目基础上，作如下调整:

（一）新增一级会计科目及其使用说明。

各级经办机构应当增设“1006 归集户存款”一级会计科目。具体使用说明如下:

1006 归集户存款

1.本科目核算各级经办机构按规定存入归集账户的款项。

2.经办机构应当严格按照职业年金基金相关管理制度规定设置基金归集账户并办理相关业务。

3.本科目可以根据实际情况按照开户银行等进行明细核算。

4.归集户存款的主要账务处理如下:

（1）经办机构按规定接收职业年金基金缴费收入、接收税务机关征缴的职业年金基金缴费收入、接收下级经办机构上解的基金收入、接收职业年金或企业年金等各类基金转移收入以及其他收入等时，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“职业年金缴费收入”、“下级上解收入”、“转移收入”、“其他收入”等相关科目。

（2）经办机构按规定从归集账户向受托人划拨资金、向上级基金缴拨资金等时，按照实际划拨或缴拨金额，借记

“委托投资——本金”、“上解上级支出”等相关科目，贷记本科目；原渠道退回当期职业年金基金缴费收入、转移收入等时，按照实际退回金额，借记“职业年金缴费收入”、“转移收入”等相关科目，贷记本科目。

5.本科目应当按照开户银行设置归集户存款日记账，由出纳人员根据收付款凭证，逐笔顺序登记。每日终了，应当结出余额。

归集户存款日记账应当定期与银行对账单核对，至少每月核对一次。月度终了，归集账户存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因进行处理，并按月编制银行归集户存款余额调节表，调节相符。

6.本科目期末借方余额，反映职业年金基金尚未向上级基金归集或尚未投入到委托投资阶段的资金余额。

（二）调整一级会计科目名称及增设明细科目。

1.各级经办机构应当将“4001 社会保险费收入”科目调整为“4001 职业年金缴费收入”，并根据需要在该科目下设置如下明细科目：

（1）“400101 个人缴费”科目，本科目核算参保对象按规定缴纳的职业年金。

（2）“400102 单位缴费”科目，本科目核算机关事业单位按规定为参保对象缴纳的职业年金，本科目下还应设置如下明细科目：

“40010201 非财政全额供款单位缴费”，本科目核算非财政全额供款单位按期为参保对象缴纳的职业年金。

“40010202 财政全额供款单位缴费”，本科目核算财政全额供款单位采用实账积累方式或因政策调整由记账方式转为实账积累方式为参保对象缴纳的职业年金本息。本科目下还应当分别按照本金和利息进行明细核算。

“40010203 财政全额供款单位记实记账缴费”，本科目核算财政全额供款单位在参保对象退休、跨统筹地区跨系统转出、死亡或出国时，按规定记实缴纳的职业年金本息。本科目下还应当分别按照本金和利息进行明细核算。

“400103 其他缴费”，本科目核算单位记实缴纳试点期间以记账方式划入的个人缴费本息、职业年金启动投资运营前暂未记实的利息、按规定需要补记的职业年金等各类缴费。

2.各级经办机构应当在“4201 利息收入”科目下设置如下明细科目:

（1）“420101 归集户利息”科目，本科目核算经办机构归集账户存款产生的利息。

（2）“420102 国库存款利息”科目，本科目核算税务机关征收的职业年金基金缴费款项存入国库期间产生的利息。

3.各级经办机构应当在“4301 转移收入”科目下设置如

下明细科目:

（1）“430101 职业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由其他统筹地区机关事业单位职业年金转入而划入的基金收入。

（2）“430102 企业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由企业年金转入而划入的基金收入。

（3）“430103 军人职业年金转入”科目，本科目核算因参保对象由军人职业年金转入而划入的基金收入。

4. 中央和省级经办机构应当将“5001 社会保险待遇支出”科目调整为“5001 职业年金待遇支出”，并在该科目下设置如下明细科目:

（1）“500101 按月支付待遇”科目，本科目核算经办机构按规定按月支付给参保对象的待遇支出。

（2）“500102 一次性购买商保”科目，本科目核算经办机构按规定用于购买商业养老保险产品的一次性待遇支出。

（3）“500103 个人账户一次性领取”科目，本科目核算经办机构按规定一次性支付给参保对象或其继承人的待遇支出。

5. 中央和省级经办机构应当在“5201 转移支出”科目下设置如下明细科目:

（1）“520101 转至职业年金”科目，本科目核算因参

保对象转出至其他统筹地区的机关事业单位职业年金而划出的基金支出。

（2）“520102 转至企业年金”科目，本科目核算因参保对象转出至企业年金而划出的基金支出。

三、主要业务和事项的会计处理规定

（一）关于采用记账方式累积单位缴费的会计处理。

对于按照《机关事业单位职业年金办法》规定采用记账方式累积单位缴费的，各级经办机构在职业年金资金拨付记实前不做会计处理，应当设备查簿登记累积的本金及利息金额。经办机构在相关款项记实时，应当按照实际收到的金额确认职业年金缴费收入，借记“归集户存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

（二）关于下级上解收入与上解上级支出的会计处理。

下级经办机构向上级基金归集资金时，应当按照实际划出的金额（含归集账户和国库存款利息）确认上解上级支出，借记“上解上级支出”科目，贷记“归集户存款”科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

（三）关于接受税务机关征缴的职业年金基金的会计处理。

1.征缴款项直接划入经办机构归集账户的会计处理。

税务机关按规定将征收的职业年金基金缴费款项直接

划入本级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照实际收到的金额确认职业年金缴费收入，借记“归集户存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

税务机关按规定将征收的职业年金基金缴费款项直接划入上级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照取得的相关凭证所列金额，同时确认上解上级支出和职业年金缴费收入，借记“上解上级支出”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

2.征缴款项经国库划入经办机构归集账户的会计处理。

各级经办机构应当在税务机关将征收的职业年金基金缴费款项存入国库时，按照取得的相关凭证所列金额，确认职业年金缴费收入，借记“国库存款”科目，贷记“职业年金缴费收入”相关明细科目。

后续按规定将国库存款转入本级经办机构归集账户时，本级经办机构应当按照实际转入的国库存款本息总额，借记“归集户存款”科目，按照实际转入的本金金额，贷记“国库存款”科目，按照实际转入的利息金额确认利息收入，贷记“利息收入——国库存款利息”。

如按规定将国库存款直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构应当按照实际转入的国库存款本息总额，

借记“上解上级支出”科目，按照实际转入的本金金额，贷记“国库存款”科目，按照实际转入的利息金额，贷记“利息收入——国库存款利息”科目；上级经办机构应当按照实际收到的金额确认下级上解收入，借记“归集户存款”科目，贷记“下级上解收入”科目。

（四）关于归集账户存款利息收入的会计处理。

各级经办机构在取得归集账户的存款利息时，应当按照实际收到的利息金额确认利息收入，借记“归集户存款”科目，贷记“利息收入——归集户利息”科目。

市县级经办机构在完成资金划拨、确认上解上级支出后，不再确认已经归集到上级基金的归集户存款利息收入。

（五）关于委托投资和待遇支付的会计处理。

按照《职业年金基金管理暂行办法》规定，中央和省级经办机构负责委托投资和待遇支付的管理和会计核算工作，市县级经办机构不做会计处理。

中央和省级经办机构按规定向受托人划拨委托投资资金时，应当按照实际划拨的金额（含归集户和国库存款利息），借记“委托投资——本金”科目，贷记“归集户存款”科目。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的关于委托投资收益的相关通知时，应当按照通知所列收益（损失）金额确认委托投资收益，借记（贷记）“委托投资——投资收益”

科目，贷记（借记）“委托投资收益”科目。

中央和省级经办机构按规定向受托机构下达支付指令时，应当按照本期应支付的待遇金额，借记“暂付款”科目，贷记“委托投资”相关明细科目。其中，一次性支付年金待遇的，应当将个人账户累积的“委托投资”科目下“本金”和“投资收益”明细科目的余额全部转出；按月支付待遇的，应当按照本期应发待遇的金额，先冲减“委托投资”科目下“本金”明细科目的余额，个人账户余额中本金部分不足冲减的，应当冲减“委托投资”科目下“投资收益”明细科目的余额。

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的待遇支付资金拨付相关通知时，应当按照通知所列金额确认职业年金待遇支出，借记“职业年金待遇支出”相关明细科目，贷记“暂付款”科目。

中央和省级经办机构应当至少每月确认一次投资收益，并定期与受托机构进行对账。

（六）关于账户转移的会计处理。

因参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划入基金的，各级经办机构应当按照实际转入的金额确认转移收入，借记“归集户存款”科目，贷记“转移收入”相关明细科目。

因参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划出基金的，中央和省级经办机构按规定向受托机构下达支付指令时，应当

按照应支付的金额，借记“暂付款”科目，贷记“委托投资”各明细科目，在收到受托机构提供的账户转移付款资金拨付相关通知时，应当按照通知所列金额确认转移支出，借记“转移支出”相关明细科目，贷记“暂付款”科目。市县级经办机构不做会计处理。

参保对象从机关事业单位转出至企业，后续从企业再次流动到机关事业单位并在机关事业养老保险制度内退休的，其补记的职业年金本金及投资收益在退休时按规定划转到机关事业单位基本养老保险统筹基金时，中央和省级经办机构应当按实际划转的金额，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”各明细科目。

（七）关于退费和支出追回的会计处理。

1.关于退费的会计处理。

（1）当年款项退回。退回本年度职业年金缴费收入、转移收入等，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，本级经办机构按照原路退回的金额，借记“职业年金缴费收入”、“转移收入”等科目，贷记“归集户存款”科目。当相关款项已由本级经办机构归集至上级基金或由中央和省级经办机构划拨至受托户时，中央和省级经办机构按照实际退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”相关明细科目，市县级经办机构不做会计处理。

（2）跨年度款项退回。退回以前年度职业年金缴费收

入、转移收入等，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，本级经办机构按照原路退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“归集户存款”科目。当相关款项已由本级经办机构归集至上级基金或由中央和省级经办机构划拨至受托户时，中央和省级经办机构应当按照实际退回的金额确认其他支出，借记“其他支出”科目，贷记“委托投资”相关明细科目，市县级经办机构不做会计处理。

2.关于支出追回的会计处理。

收回本年度或以前年度职业年金待遇支出、转移支出等，各级经办机构按照实际收回的金额确认其他收入，借记“归集户存款”科目，贷记“其他收入”科目。

四、财务报表及编制说明

各级经办机构应当按规定编制职业年金基金财务报表。职业年金基金财务报表包括资产负债表、收支表及附注。

（一）关于职业年金基金资产负债表。

1.调整项目及填列说明。

职业年金基金资产负债表应当在《社会保险基金会计制度》资产负债表基础上作如下调整:

（1）在“国库存款”项目前增加“归集户存款”项目。本项目反映尚未向上级基金归集或尚未投入到委托投资阶段的金额。本项目应当按照“归集户存款”科目的期末余额填列。

（2）“库存现金”、“收入户存款”、“财政专户存款”、“支出户存款”、“债券投资”、“借入款项”、“风险基金结余”、“储备金结余”等项目不适用于职业年金基金，不予列示。“暂付款”、“暂收款”、“一般基金结余”下各明细项目不适用于职业年金基金，仅保留本级项目，各明细项目不予列示。

2.资产负债表格式。

职业年金基金资产负债表格式参见本规定附录一。

（二）关于职业年金基金收支表。

1.调整项目及填列说明。

职业年金基金收支表应当在《社会保险基金会计制度》机关事业单位基本养老保险基金收支表的基础上作如下调整:

（1）将“社会保险费收入”项目修改为“职业年金缴费收入”。

（2）将“社会保险待遇支出”项目修改为“职业年金待遇支出”，并在该项目下增加“其中：按月支付待遇”、“一次性购买商保”、“个人账户一次性领取”明细项目。

“其中：按月支付待遇”、“一次性购买商保”、“个人账户一次性领取”项目应当分别根据“职业年金待遇支出”科目下对应明细科目的本期发生额填列。

（3）“财政补贴收入”、“上级补助收入”、“补助

下级支出”项目不适用于职业年金基金，不予列示。原“社会保险待遇支出”本级及各明细项目不适用于职业年金基金，按本规定调整本级及明细项目名称后列示。

2.收支表的格式。

职业年金基金收支表格式参见本规定附录一。

（三）关于报表附注。

经办机构在执行《社会保险基金会计制度》所规定的附注披露的基础上，应当进一步披露以下事项:

1.各级经办机构应当在附注中披露采用记账方式累积的职业年金单位缴费本金及利息金额，披露信息样表参见本规定附录一的附表1。

2.中央和省级经办机构应当在附注中披露支付给市场机构的管理费，披露信息样表参见本规定附录一的附表2。

五、附则

（一）新旧衔接规定。

各级经办机构应当在首次执行本规定时，对相关会计科目和财务报表项目进行相应调整，并按规定确定资产、负债、净资产科目及其明细科目的期初余额，填列资产负债表项目期初金额。

1.关于中央和省级经办机构委托投资业务。

在本规定执行之前，中央和省级经办机构按照职业年金受托管理合同约定进行委托投资时，将划拨资金确认为支出

的，应当在首次执行本规定时，按照实际划拨的金额和受托机构提供的关于投资收益的相关通知，调增“委托投资”各明细科目余额，同时调增“一般基金结余”科目余额。

2.关于中央和省级经办机构待遇发放业务。

在本规定执行之前，中央和省级经办机构在按月发放待遇时，未按本规定在待遇发放时冲减委托投资各明细科目的，应当自本规定首次执行日起按本规定调整“委托投资”各明细科目冲减顺序，无需对以前期间的相关业务事项会计处理进行调整。

3.关于经办机构向上级基金归集资金业务。

在本规定执行之前，各级经办机构在职业年金基金向上级基金归集时按照往来款项(即下级经办机构计入“暂付款”科目，上级经办机构计入“暂收款”科目)进行会计处理的，应当在首次执行本规定时，冲减“暂收款”、“暂付款”科目相关金额，同时调整“一般基金结余”科目余额。

（二）生效日期。

本规定自2022年1月1日起施行。

附录一：财务报表格式

资产负债表

险种和制度：机关事业单位职业年金基金　　会职金 01 表
编制单位：　　年　月　日　　单位：元

资产	年初余额	期末余额	负债和净资产	年初余额	期末余额
一、资产：			二、负债：		
归集户存款			暂收款		
国库存款			**负债合计**		
暂付款			三、净资产：		
委托投资*			一般基金结余		
其中：本金*			**净资产合计**		
投资收益*					
资产总计			**负债与净资产总计**		

注：*标注项目为中央和省级经办机构资产负债表专用项目，市县级经办机构资产负债表不予列示。

收支表

险种和制度：机关事业单位职业年金基金　　会职金 02 表
编制单位：　　年 月　　单位：元

项　　目	本月数	本年累计数
一、基金收入		
职业年金缴费收入		
利息收入		
委托投资收益*		
转移收入		
下级上解收入		
其他收入		
二、基金支出		
职业年金待遇支出*		
其中：按月支付待遇*		
一次性购买商保*		
个人账户一次性领取*		
转移支出*		
上解上级支出		
其他支出		
三、本期基金结余		

注：*标注项目为中央和省级经办机构收支表专用项目，市县级经办机构收支表不予列示。

附表 1：采用记账方式累积的单位缴费情况

年　月　　单位：元

项目		金额
期初累计	本金	
	利息	
本期新增	本金	
	利息	
本期记实	本金	
	利息	
期末累计	本金	
	利息	

注：*本表中记账本金和利息是本级和下属各级经办机构的总金额。其中，期末累计金额=期初累计金额+本期新增金额-本期记实金额。

附表 2：职业年金基金管理费支出明细

年　月　　单位：元

支付对象	本月数	本年累计数		
	基础费用	基础费用	业绩费用	合计
受托机构				
托管机构				
投资管理机构				

附录二：主要业务和事项账务处理示例

一、职业年金基金收缴环节

（一）经办机构收到参保的机关事业单位和个人缴纳的职业年金基金缴费。

1.各级经办机构收到职业年金基金缴费并存入归集账户时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

2.接受税务机关征缴且款项直接划入归集账户的情形。

（1）税务机关按规定将收缴款项直接转入本级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的金额及相关明细

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

（2）税务机关将征收的职业年金基金缴费款项直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的金额及相关明细

借：上解上级支出

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

上级经办机构按实际转入的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

3.接受税务机关征缴且款项经国库划入归集账户的情形。

（1）在资金存入国库时，本级经办机构按取得的相关凭证所列金额及明细

借：国库存款

贷：职业年金缴费收入——个人缴费

——单位缴费

（2）按规定将国库存款转入本级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的国库存款本息金额

借：归集户存款（实际转入的本息总额）

贷：国库存款（实际转入的本金金额）

利息收入——国库存款利息

（实际转入的利息金额）

（3）按规定国库存款直接转入上级经办机构归集账户的，本级经办机构按实际转入的国库存款本息金额

借：上解上级支出（实际转入的本息总额）

贷：国库存款（实际转入的本金金额）

利息收入——国库存款利息

（实际转入的利息金额）

上级经办机构按实际转入的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

（二）经办机构实际收到记账方式下记实的缴费本金及利息。

采用记账方式缴纳单位缴费的或由记账方式转为实账积累方式时，各级经办机构在收到记实资金时，按实际收到的金额及相关明细

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——单位缴费——财政全额供款单位缴费/财政全额供款单位记实记账缴费

——本金

——利息

（三）经办机构实际收到试点期间以记账方式划入的个人缴费本息记实缴费、投资运营前贴息记实缴费、补记缴费。

各级经办机构按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——其他缴费

二、经办机构取得归集账户存款利息

各级经办机构取得职业年金基金归集账户存款利息时，按实际收到的利息金额

借：归集户存款

贷：利息收入——归集户利息

三、经办机构按规定向上级基金归集资金

下级经办机构向上级基金归集资金时，按实际划出的金额

借：上解上级支出

　　贷：归集户存款

上级经办机构收到下级基金归集的资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

　　贷：下级上解收入

四、委托投资（仅适用于中央和省级经办机构）

（一）划拨委托投资资金。

中央和省级经办机构向受托机构划拨委托投资资金时，按照实际划出的金额

借：委托投资——本金

　　贷：归集户存款

（二）确认委托投资收益或损失。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的关于委托投资收益的相关通知时，按照通知所列的收益金额

借：委托投资——投资收益

　　贷：委托投资收益

（投资损失做相反分录）

五、待遇发放（仅适用于中央和省级经办机构）

（一）下达支付指令。

中央和省级经办机构按规定向受托机构下达待遇发放指令时，按照本期应支付的待遇金额

借：暂付款

贷：委托投资——本金/投资收益

（二）待遇发放成功。

中央和省级经办机构收到受托机构提供的待遇支付资金拨付相关通知时，按照通知所列的支付金额及支付方式

借：职业年金待遇支出——按月支付待遇

——一次性购买商保

——个人账户一次性领取

贷：暂付款

六、跨统筹地区、跨制度账户转移

（一）账户转入。

各级经办机构收到参保对象跨统筹地区或跨制度流动而划入的基金收入时，按照实际收到的金额及转移来源

借：归集户存款

贷：转移收入——职业年金转入

——企业年金转入

——军人职业年金转入

（二）账户转出。

中央和省级经办机构因参保对象跨统筹地区或跨制度

流动而向受托机构下达基金转出指令时，按照参保对象个人账户各明细全部余额

借：暂付款

贷：委托投资——本金

——投资收益

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的账户转移资金拨付相关通知时，按照通知所列金额及转移去向

借：转移支出——转至职业年金

——转至企业年金

贷：暂付款

（三）职业年金基金补记相关业务账务处理。

1.参保对象离开机关事业单位的，按规定根据改革前本人在机关事业单位工作的年限长短补记职业年金，各级经办机构在收到单位补记资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：职业年金缴费收入——其他缴费

2.补记资金向上级基金归集。

本级经办机构向上级基金归集补记资金时，按实际划出的金额

借：上解上级支出

贷：归集户存款

上级经办机构收到归集资金时，按照实际收到的金额

借：归集户存款

贷：下级上解收入

3.中央和省级经办机构将补记资金划转至受托户时，按实际划出的金额

借：委托投资——本金

贷：归集户存款

4.为参保对象办理账户转出。

中央和省级经办机构在下达账户转出指令时，按参保对象个人账户各明细的全部余额

借：暂付款

贷：委托投资——本金

——投资收益

中央和省级经办机构在收到受托机构提供的账户转移资金拨付相关通知时，按通知所列金额

借：转移支出——转至企业年金

贷：暂付款

5.参保对象从企业再次流动到机关事业单位。

各级经办机构在收到转入资金时，按实际收到的金额

借：归集户存款

贷：转移收入——企业年金转入

补记资金向上级经办机构归集及划转受托户时，本级经办机构相关账务处理与“补记资金向上级经办机构归集及划

转受托户的账务处理”相同。

6.参保对象在机关事业单位养老保险制度内退休时，中央和省级经办机构应当将原补记金额及收益划转至基本养老保险统筹基金，按补记的职业年金本金及收益金额

借：其他支出

贷：委托投资——本金

——投资收益

七、退费和支出追回业务

（一）退费。

1.退回本年度职业年金缴费收入、转移收入等款项的，当相关款项仍在本级经办机构归集账户时，各级经办机构按原路退回的金额

借：职业年金缴费收入/转移收入等

贷：归集户存款

2.退回本年度款项且相关款项已归集至上级基金或划拨至受托户时，相关款项通过受托户退回，中央和省级经办机构按实际退回的金额

借：其他支出

贷：委托投资

3.退回以前年度职业年金缴费收入、转移收入等款项且相关款项仍在本级经办机构归集账户时，各级经办机构按原路退回的金额

借：其他支出

贷：归集户存款

4.退回以前年度职业年金缴费收入、转移收入等款项的，当相关款项已归集至上级基金或划拨至受托户时，相关款项通过受托户退回，中央和省级经办机构按实际退回的金额

借：其他支出

贷：委托投资

（二）支出追回。

各级经办机构收回本年度或以前年度职业年金待遇支出、转移支出等时，按实际收回的金额

借：归集户存款

贷：其他收入

八、期末结账

期末，将各收入类、支出类科目本期发生额转入结余类科目。

借：职业年金缴费收入

利息收入

委托投资收益（中央和省级经办机构专用科目）

转移收入

下级上解收入

其他收入

贷：职业年金待遇支出（中央和省级经办机构专用科目）

转移支出（中央和省级经办机构专用科目）

上解上级支出（市县级经办机构专用科目）

其他支出

一般基金结余

银行函证及回函工作操作指引

根据《财政部 中国银保监会关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会〔2020〕12号）的要求，中国注册会计师协会和中国银行业协会制定了《银行函证及回函工作操作指引》，就银行函证及回函工作中的具体事项作进一步明确和细化，以推进会计师事务所和银行业金融机构提高银行函证和回函工作质量。

一、银行函证及回函工作办理说明

（一）银行业金融机构应当在其官方网站公布各种函证方式下办理回函工作的部门或网点及其联系方式，如受理跟函的办公地址及跟函所需资料，受理邮寄函证的地址、联系人及联系方式，受理数字函证的具体方式等。邮寄银行询证函、跟函、以符合相关规定的数字方式办理银行询证函及回函，均应被视为银行业金融机构可接受的函证方式。

如银行业金融机构未按照要求公开发布函证受理要求，则不得拒绝受理注册会计师按照要求实施的跟函或邮寄银行询证函。银行业金融机构不得额外要求加盖会计师事务所印章。

（二）银行业金融机构回函服务收费属于市场调节价的，应当依法制定并公示回函服务不同内容或档次的收费标准，

以及企业不支付或拖欠费用等情况的处理办法（如有）。如果询证函未满足公开发布的银行询证函受理要求或被审计单位指定账户不足以扣划回函服务费用，银行业金融机构应当及时通知会计师事务所，注册会计师应当与银行业金融机构及时沟通并采取措施，企业应当积极配合。

（三）银行业金融机构可校验的签章包括但不限于企业在银行开户时的预留签章或企业与银行约定在办理函证业务时需要加盖的签章。

银行业金融机构应当规范银行询证函回函用章的管理制度，加强回函用章管理，明确回函用章。如果注册会计师收到回函后对银行回函用章产生疑虑，可与银行业金融机构取得联系，银行业金融机构应当配合注册会计师确认回函用章的有效性。

（四）银行业金融机构应当加强回函的复核控制，以提供真实准确的回函信息。银行业金融机构在回函处理过程中，应当实现回函处理人员与业务主管人员不相容职责的分离，在银行内部回函操作记录中应当体现处理过程及主管人员复核签字（包括数字签名）等内部控制程序。

在人工回函的情况下，回函人员应当注意检查银行询证函内容和格式并做好回函留存工作。在填写回函时，回函人员应当根据真实业务情况进行填写，由回函人员、复核人员签字并加盖有效印章。

在采用自动化方式回函的情况下，银行业金融机构应当在获得被审计单位适当授权后，配合会计师事务所或其他第三方机构提供真实、准确的回函信息，并建立完备的回函系统控制。

（五）银行业金融机构应当做好回函操作记录的保管工作。在人工回函情况下，回函经办人员应当留存相关回函复印件、回函操作记录或影像文件，相关资料的保管期限参照《国家档案局令第10号——企业文件材料归档范围和档案保管期限规定》内有关企业与金融机构、中介机构及其他组织和个人来往文件材料的规定执行。在数字回函情况下，保管期限参照国家档案局印发的《企业电子文件归档和电子档案管理指南》有关保管期限的规定执行。

（六）银行业金融机构应当通过内部审计或内部控制评价等方式，定期对回函问题及投诉事项进行回溯整改。

（七）注册会计师应当严格遵守《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会〔2020〕12号）和本操作指引的要求，按照中国注册会计师审计准则的规定实施函证程序。在实施银行函证过程中，注册会计师应当直接发出银行询证函并直接从被询证方获取书面回函，并始终对银行询证函的全过程保持控制，包括确定需要确认或填列的信息、选择适当的被询证者、设计询证函、发出询证函并予以跟进。

注册会计师应当对银行询证函（包括回函）中所列信息严格保密，仅用于注册会计师执业目的。

二、银行询证函格式总体说明

本指引附 1-3 分别提供了适用于不同情况下的银行询证函标准格式。其中，附 1 和附 2 分别提供了适用于注册会计师执行财务报表审计业务的两种询证函格式（即格式一和格式二），供注册会计师和银行业金融机构在实务中选择使用；附 3 提供了适用于验资业务的银行询证函格式。

（一）银行询证函（格式一）与（格式二）通用说明

1.银行询证函（格式一）和（格式二）主要适用于注册会计师执行财务报表审计业务。对于财务报表审计以外的业务，注册会计师或其他第三方机构可以参考该格式，在必要时根据具体业务需要对格式进行适当调整，如对银行询证函（格式一）与（格式二）中部分信息（例如，注册会计师执行函证工作的目的、函证工作所遵循的准则，以及回函方式和联系方式等）根据实际情况自行调整。

2.银行询证函（格式一）与（格式二）均符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》中积极式函证的定义，既适用于纸质银行询证函，也适用于数字方式的函证及回函工作。其中，格式一由注册会计师根据被审计单位相关信息填写，由银行业金融机构根据本机构所掌握的信息，对注册会计师填写的信息进行核对后回复相符或不符，如不符，

银行业金融机构还应当提供详细信息；格式二由注册会计师填写需要询证的银行账号等相关信息，由银行业金融机构填写具体信息后回函。

3.注册会计师和银行业金融机构在使用银行询证函（格式一）或（格式二）进行函证及回函工作时，应确保银行询证函格式规范有效、内容完整。如果采用纸质询证函进行函证，询证信息和回函信息可以采用手工填写或打印方式。

4.如注册会计师同时函证同一企业的多个账户，且账户的预留银行签章不同，若其中一个账户为扣款账户，即用于扣划询证函回函服务相关费用的账户，注册会计师应当要求企业加盖扣款账户预留银行签章以便扣款。银行业金融机构校验此预留银行签章即可办理回函业务。

5.银行业金融机构在办理回函业务时，如出现企业全部账户均已销户的情形，可以校验销户前预留银行签章并办理回函业务。如果企业销户后，原预留银行签章已注销，银行业金融机构可以核验以往留存企业的签章资料；如果企业销户后，预留银行签章发生了变更，银行业金融机构可以根据内部管理要求及时与注册会计师联系，要求注册会计师补充提供销户企业的相关说明资料，以供办理回函业务。若银行业金融机构核实原预留签章确有困难，应当及时与注册会计师沟通。

（二）银行询证函（格式一）适用说明

1. 注册会计师可根据被审计单位的具体情况以及审计的需要，确定银行询证函所列第 1-14 项及附表中需要函证的项目。对于注册会计师确定无需函证的项目或具体栏位，应当将该项目或具体栏位的表格用斜线划掉。对于注册会计师用斜线划掉的项目或栏位，银行业金融机构无需核实相关信息且不需要反馈。

2. 第 1-14 项及附表中，如果被审计单位的文件记录或管理层提供的信息中显示其与银行业金融机构之间没有此等交易或余额，但注册会计师认为需要就此获得银行业金融机构确认时，注册会计师应在每个对应栏目内填写“无”，银行业金融机构应当对填写“无”的信息予以核实并反馈。如银行业金融机构发现被审计单位存在交易或余额，而相关项目被列示为“无”，应明确回复不符并在回函“结论”处，向注册会计师对不符项目涉及的内容、金额等进行说明。

3. 注册会计师应当对银行询证函中列示的 1-14 项信息及附表按照实际情况及上述第 1 条和第 2 条的要求填写相应信息，不应留白；如银行业金融机构收到存在空白内容的询证函，应通知注册会计师进行修改后重新发送；针对“备注”栏，如不存在按照本指引无需在其中列示说明的信息，也不存在注册会计师或被审计单位认为需要备注说明的信息，则应当填写“无”。

4.银行询证函所列示的1-14项及附表信息应当按照银行询证函收件人（银行业金融机构），即询证函格式中定义的“贵行”所代表的总分支机构主体范围进行回函，注册会计师可以根据实际情况进行修改或说明。如经银行业金融机构核对，存在不符之处，银行业金融机构应当于“经本行核对，存在以下不符之处”栏中写明“询证函信息存在不符”并在栏中填写相关不符信息或另附附件进一步提供具体的不符信息内容，不应将不符信息内容填写在银行询证函1-14项及附表信息中。同时，当存在不符之处时，银行业金融机构应当直接在银行询证函结论处填写不符之处相关的具体信息，而不应要求注册会计师按照相符信息重新填写后再次发函。对于银行业金融机构以自有格式询证函回复的情况，按照下述第5条执行。

5.银行业金融机构如选择采用本机构系统自动生成的与银行询证函内容相关的报告或其他形式的银行业金融机构自有格式回函，或以数字函证方式进行回复的，应当对银行询证函所列示的1-14项及附表涉及的全部信息作出回应，银行询证函内无需函证项目（即被注册会计师用斜线划掉的项目）除外。

6.如果采用纸质银行询证函进行函证，银行询证函应当由被审计单位加盖骑缝章，建议将被审计单位预留银行签章

处加盖的签章用作骑缝章。如果采用数字函证方式，则不做强制要求。

7.对于按照银行业金融机构受理要求进行的现场函证（跟函），银行业金融机构可以现场办理后直接交付给会计师事务所经办人员，或在办理后直接邮寄至银行询证函中指定的会计师事务所收件人。

8.如果银行询证函中的银行填列部分空白处不足，银行业金融机构可另行添加附页列示相关信息，并在附页上签字和盖章或签发电子签名。

（三）银行询证函（格式二）适用说明

1.银行业金融机构如选择不在银行询证函原件上回复而采用本机构系统自动生成的与银行询证函内容相关的报告或其他形式的银行业金融机构自有格式询证函，或者数字函证方式进行回复的，应当对银行询证函列示的全部项目作出回复，注册会计师明确无需函证的项目除外（参照格式一所述方式予以明确）。

2.如果采用纸质银行询证函进行函证，银行询证函应当由被审计单位加盖骑缝章，建议将被审计单位预留银行签章处加盖的签章用作骑缝章。如果采用数字函证方式，则不做强制要求。

3.如果银行询证函中的空白处不足，银行业金融机构可另行添加附页列示相关信息，并在附页上签字和盖章或签发电子签名。

（四）验资业务银行询证函适用说明

1.如果截至回函日出资已经被转出或未明确标明资金用途，银行可以仅针对资金到位情况回函，同时增加“未写明款项用途”或“××月××日××时后已转出××元”等说明，但应根据实际情况予以回函。

此类询证函（包括回函）中所列信息应严格保密，仅用于注册会计师执行验资业务目的。

2.如果采用纸质银行询证函进行函证，银行询证函应当由被审计单位加盖骑缝章，建议将被审计单位预留银行签章处加盖的签章用作骑缝章。如果采用数字函证方式，则不做强制要求。

3.如果银行询证函中的空白处不足，银行业金融机构可另行添加附页列示相关信息，并在附页上签字和盖章或签发电子签名。

4.针对特殊情况下的验资需求（例如首次公开发行募集资金转入承销商账户时对承销商账户到账资金的资金验证业务），注册会计师可以根据实际情况修改验资业务银行询证函的函证理由及内容，银行业金融机构应当根据实际情况予以回函。

三、银行询证函项目填写说明

本说明的主要目的是，就附 1-2 中提供的银行询证函标准格式的填写方法和取数口径作出进一步解释和说明，以帮助银行业金融机构在回函时更好地理解注册会计师的函证需求，提高回函质量。

（一）银行存款

此函证项目的主要目的是确认公司于函证基准日存放于被函证银行业金融机构的银行存款的具体信息，包括利率、余额、是否存在使用受限情况等；银行业金融机构应当按照实际存款额确认各企业的银行存款余额（包括零余额账户）。

1.“银行账号”应当与银行对账单上显示的账号保持完全一致。

2.“账户类型”包括人民币账户、外币账户和其他类型的账户。人民币账户应当按照《人民币银行结算账户管理办法》列明账户性质，如基本存款账户、一般存款账户、专用存款账户（如账户类型为专用存款账户，银行业金融机构可在“备注”栏注明账户性质或资金性质）、临时存款账户等；外币账户或其他类型账户的填写可适当参考银行业金融机构实际操作情况；在同一性质账户中如存在不同类型的存款产品，应当分别列示，如活期存款、定期存款等；银行业金融机构实际业务开展中的大额存款、通知存款、定期保证金存款、结构性存款（按照《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）第四项要求“商业银行应当将结构性存款纳入表内核算，按照存款管理”）等存在固定到期日的存款产品，可以比照定期存款填写。

3.“起始日期”“终止日期”栏仅适用于约定期限的账户类型。例如，对于定期存款、保证金存款等存在约定期限的账户类型，应当填写“起始日期”和“终止日期”，并在“备注”中填写“定期”或“保证金”等字样；而对于活期存款，则不需要填写“起始日期”和“终止日期”，在“备注”中填写“活期”字样即可。

4.“利率”指函证基准日适用的年化利率，如简单年化利率不适用，请在“备注”栏对具体利率或条款进行说明，包括但不限于合同约定协议利率等；如为活期存款、通知存款、协定存款、结构性存款及其他利率浮动型存款等，应逐笔填写函证基准日适用的执行利率，如内容复杂或函证时点间隔期间较长，填写存在困难的，“利率”栏可以填写“参见备注”并同时在“备注”栏对银行业金融机构与公司就浮动利率的具体约定内容或条款进行说明。银行业金融机构核对该项目时，应当就“备注”栏说明信息进行核对。

5.“是否存在冻结、担保或其他使用限制”应当分别填写被冻结、担保及账户使用受限等情况，如相关账户仅部分金额使用受限，请注明截至函证基准日受限部分金额。其他

使用限制主要包括但不限于因反洗钱或案件触发的控制等外部限制以及由于公司自身行为导致的银行存款账户资金无法随意支取、使用等情况，除上述以外其他原因导致银行与公司正常设立的资金托管账户、资金监管账户存在使用限制的，不属于本项目“其他使用限制”的情况；同时，若冻结事项存在法律法规上的保密要求，建议银行业金融机构仅就被冻结的事实向注册会计师回复。

6.针对“是否属于资金归集（资金池或其他资金管理）账户”项目：资金归集业务，是指商业银行和其他金融机构为客户建立的用于资金集中管理的账户架构，用于根据客户需求进行各账户间资金归集、余额调剂、资金计价、资金清算的现金管理产品。该业务涉及的事项有客户成员企业账户余额上划、成员企业之间透支、主动拨付与收款、成员企业之间委托借贷，以及成员企业向集团总部的上存、下借分别计息等。开展该业务的客户一般为采用总分公司结构的统一法人客户和采用母子公司形式的集团客户（但不排除其他形式的灵活协议安排）。该业务通常按照资金归集方与资金被归集方事先设定的条件或调拨指令在不同账户间进行资金归集和调拨。

不同银行业金融机构对资金归集业务可能有不同的表述，应当以被审计单位与银行业金融机构签署的正式协议约定为依据。在业务开展过程中，不同银行业金融机构对资金

池业务的业务名称、账户余额、网银内该项业务的展示及生成报表形式、银行业金融机构对该项业务的管理层级等方面均可能存在不同的表述和方式。就业务名称而言，一般将此业务称为账户资金归集业务、资金集中业务、现金管理业务、联动账户业务等；就账户余额而言，一般均存在两类账户余额：账户的实际余额和自身余额。账户实际余额即账户在某个时点真实存在的存款余额，包含该时点已经拨入该账户的资金金额，不包含该时点已经拨出该账户的资金金额。账户自身余额，往往也称为应计余额（或可用余额），即根据该项业务协议约定，该账户可以调拨使用的资金余额。

此栏如适用，即填写为“是”时，需要注意以下事项：

（1）“账户余额”栏应填写公司账面上截至函证基准日实际存在的余额，即实际余额，已实际划出的资金（如已上存集团归集账户的金额）则不应包括在内。

（2）其他与资金池相关的进一步信息，例如已上下归集的金额等，需要时请在附表中进一步填写并由银行业金融机构进行确认。

（3）资金归集（资金池或其他资金管理）账户包括但不限于归集账户、被归集账户；账号不同的账户应当分别填写附表。

7.格式二对应项目参照上述说明。

（二）银行借款

1.银行借款是指公司在被函证银行业金融机构尚未结清的、由被函证银行业金融机构发放的全部贷款和垫款，包括但不限于一般贷款和垫款、贸易融资项下的贷款和垫款、票据垫款等，公司作为借款人的委托贷款请参见后续第（五）项。

2.如借款人在函证基准日存在本金或利息逾期未付情况，请在“备注”栏中予以说明，包括逾期未付行为涉及的起止日期（如适用）、金额等。

3.“利率”是指函证基准日适用的年化利率或合同中具体约定的利率计算条款，可按照贷款合同中约定的利率进行填写，包括固定贷款利率和浮动贷款利率等类型，如简单年化利率不适用，可以在“备注”中说明。

4.“借款日期”：按照每一笔借款放款借据编号/放款账号逐笔填写，借款日期可根据银行贷款合同中约定的起息日或每一笔借款放款借据编号/放款账号对应日期填写。

5.“到期日期”：针对垫款类业务，可根据实际情况以空白列示，并应在“备注”中进行说明。

6.格式二对应项目参照上述说明。

（三）自　　年　　月　　日起至　　年　　月　　日期间内注销的银行存款账户

1.此项目需函证的注销账户为银行存款账户。

2.格式二对应项目参照上述说明。

（四）本公司作为委托人的委托贷款

1.此项目仅指一般性的委托贷款，不包括现金管理项下的委托贷款和住房公积金项下的委托贷款。

2.如资金借入方在函证基准日存在本金或利息逾期未付情况，应在“备注”栏中予以说明。

3.“利率”是指函证基准日适用的年化利率，如简单年化利率不适用，应在“备注”栏对具体利率或条款进行说明。

4.格式二对应项目参照上述说明。

（五）本公司作为借款人的委托贷款

1.此项目仅指一般性的委托贷款，不包括现金管理项下的委托贷款和住房公积金项下的委托贷款。

2.如公司在函证基准日存在本金或利息逾期未付的情况，在“备注”栏中予以说明。

3.“利率”是指函证基准日适用的年化利率，如简单年化利率不适用，应在“备注”栏对具体利率或条款进行说明。

4.格式二对应项目参照上述说明。

（六）担保

1.本公司为其他单位提供的、以贵行为担保受益人的担保。

（1）“担保余额”及“担保到期日”的填写应区分最高额担保或一般担保等情形分别填列，具体担保类型应在“担保方式”栏进行明确。如采用保证金存款以外抵押或质

押方式提供担保的，应在“备注”栏中说明抵押或质押物情况，包括但不限于抵质押品的类型、数量、权属、评估价值等；如被担保方在函证基准日存在本金或利息逾期未付情况，在“备注”栏中予以说明。对于一般担保，担保债权余额应为主债权余额，担保债权到期日应为主债权到期日；对于最高额担保，担保债权余额应为担保的全部债权余额，担保债权到期日应为担保主债权的到期日。

（2）格式二对应项目参照上述说明。

2. 贵行向本公司提供的担保（如保函业务、备用信用证业务等）。

（1）按照相关法律定义，此项目函证的担保类型包括保函、备用信用证业务等；其中，“担保到期日”信息应根据被函证银行业金融机构开立保函、备用信用证等的有效期填写。

（2）格式二对应项目参照上述说明。

（七）本公司为出票人且由贵行承兑而尚未支付的银行承兑汇票

1.“抵（质）押品”指保证金存款以外的抵（质）押品情况。

2.对于到期日为非工作日的情况及其他类似情况，银行业金融机构应当按照与公司的合同约定进行确认、反馈并及时与注册会计师沟通。

3.格式二对应项目参照上述说明。

（八）本公司向贵行已贴现而尚未到期的商业汇票

1.“承兑人名称”是指商业承兑汇票承兑付款人或银行承兑汇票承兑付款行。

2.格式二对应项目参照上述说明。

（九）本公司为持票人且由贵行托收的商业汇票

1.此项目是指截至函证基准日，公司作为持票人且由被函证银行业金融机构托收的尚未收到款项的商业汇票，“承兑人名称”是指商业承兑汇票承兑付款人或银行承兑汇票承兑付款行。

2.格式二对应项目参照上述说明。

（十）本公司为申请人、由贵行开具的、未履行完毕的不可撤销信用证

1.“未使用金额”为剩余没有被索偿的信用证余额（包括但不限于未到单金额和已承兑但银行尚未支付的金额），受益人可以向银行业金融机构索偿。

2.“到期日”可根据信用证业务的有效期进行填写。

3.格式二对应项目参照上述说明。

（十一）本公司与贵行之间未履行完毕的外汇买卖合约

1.此项目主要包括即期结售汇、远期结售汇、掉期结售汇、即期外汇买卖、远期外汇买卖、掉期外汇买卖等。

2.按照合约号码和汇率逐笔填写公司与被函证银行业金融机构之间全部尚未履行完毕的结售汇和外汇买卖合约（包括掉期交易尚未履行交割的部分）。一项合约编号交易下，按照合约汇率逐行填写，即一项合约汇率仅填写一行，如一项外汇买卖合约仅涉及人民币与外币或外币与外币之间的兑换，列示一行即可，如涉及两项外币与人民币之间兑换的合约汇率，则填写两行。

3.格式二对应项目参照上述说明。

（十二）本公司存放于贵行托管的证券或其他产权文件

1.此项目主要针对本公司作为委托人（不包含作为管理人的情况）与被函证银行业金融机构签订托管合同，银行依约受托管理委托资产的行为。

2.此项目主要包括公司对部分证券类资产、其他产权文件等进行资产托管的情况，不包含保险箱租赁业务，存放在银行的抵（质）押文件或凭证，或由银行业金融机构托管但已在中央登记结算机构登记并可向其查询的股票、债券等。

3.证券类资产包括但不限于未上市流通的股票、未在中央结算机构登记的股票或债券以及全球存托凭证等。其他产权文件包括但不限于存单、存款证实书、受益凭证、不动产（房屋及建筑物、土地使用权）权属证书等。

4.格式二对应项目参照上述说明。

（十三）本公司购买的由贵行发行的未到期银行理财产品

1.“产品净值”应填写函证基准日公司持有的理财产品总额，对于非净值型理财产品，应基于函证基准日的持有份额，填写公司购买理财产品的余额。

2.对于封闭式产品，可根据实际起息日填写“购买日”信息，对于开放式产品，应在“购买日”“到期日”处注明“不适用”。

3.格式二对应项目参照上述说明。

（十四）其他

1.此项目可填列：（1）对上述 1 至 13 项内容的补充和说明；（2）注册会计师认为重大且应予函证的 1 至 13 项以外的其他事项，如欠银行业金融机构的其他负债或者或有负债、已授予不可撤销的信用额度、除外汇买卖外的其他衍生品交易、贵金属交易等。

2.格式二对应项目参照上述说明，由银行业金融机构填列对上述 1 至 13 项内容的补充和说明，以及其认为重大且应告知注册会计师的 1 至 13 项以外的其他事项。

（十五）附表

1.附表为注册会计师根据项目具体情况可以选择进一步函证的内容，而非必须函证的事项。例如，被审计集团在合并范围内实施资金集中管理，如果注册会计师认为被审计

集团内银行账户管理、关联方对账等控制有效，可以获取有关母子公司之间资金往来余额相关的审计证据，则可以选择不向银行等金融机构进一步函证附表内容；反之，如果注册会计师认为必要，可以选择向银行等金融机构进一步函证附表内容。如果注册会计师填写该附表并进行函证，银行业金融机构应当回函。

2.附表中“截至函证基准日拨入或拨出资金余额”函证的是对应账户截至函证基准日的应收、应付余额，而不是函证期间的发生额。

3.本指引附 4 提供了资金池业务函证案例，供注册会计师和银行业金融机构在就资金池业务实施函证及回函时参考。

4. 格式二对应项目参照上述说明。

附：1. 银行询证函（格式一）

2. 银行询证函（格式二）

3. 验资业务银行询证函

4. 资金池业务函证案例

附 1

银行询证函（格式一）

编号：

××（银行）××（分支机构，如适用）（以下简称“贵行”，即“函证收件人”）：

本公司聘请的[××会计师事务所]正在对本公司[_____年度（或期间）]的财务报表进行审计，按照[中国注册会计师审计准则][*列明其他相关审计准则名称*]的要求，应当询证本公司与贵行相关的信息。下列第 1-14 项及附表（如适用）信息出自本公司的记录：

（1）如与贵行记录相符，请在本函“结论”部分[签字和签章]或[签发电子签名][1]；

（2）如有不符，请在本函“结论”部分列明不符项目及具体内容，并[签字和签章]或[签发电子签名]。

本公司谨授权贵行将回函直接寄至××会计师事务所[或直接转交××会计师事务所函证经办人[2]]，地址及联系方式[3]如下：

回函地址：

联系人：　　电话：　　传真：　　邮编：

电子邮箱：

本公司谨授权贵行可从本公司××账户支取办理本询证函回函服务的费用（如适用）。

截至[_____年____月____日]（即“函证基准日”），本公司与贵行相关的信息[4]列示如下：

---

[1] 根据《中华人民共和国电子签名法》（以下简称《电子签名法》），可靠的电子询证函属于《电子签名法》规定的一种数据电文。可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等法律效力。函证各相关方在数字函证平台中使用符合《电子签名法》相关规定的数据电文和电子签名具有法律效力。

[2] 会计师事务所应按照相关银行公示的函证具体要求提供相关人员的证明文件等。

[3] “回函地址、联系人、电话、传真、邮编、电子邮箱”等要素应完整、准确填写。

[4] 本询证函所列示的 1-14 项及附表（如适用）信息，以银行印章所代表的总分支机构主体范围进行回函。

1．银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	账户类型	账户余额	是否属于资金归集（资金池或其他资金管理）账户	起始日期	终止日期	是否存在冻结、担保或其他使用限制（如是，请注明）	备注

除上述列示的银行存款（包括余额为零的存款账户）外，本公司并无在贵行的其他存款。

2．银行借款

借款人名称	借款账号	币种	余额	借款日期	到期日期	利率	抵（质）押品/担保人	备注

除上述列示的银行借款外，本公司并无自贵行的其他借款。

3．自_____年___月___日起至_____年___月___日期间内注销的银行存款账户

账户名称	银行账号	币　　种	注销账户日

除上述列示的注销账户外，本公司在此期间并未在贵行注销其他账户。

4．本公司作为委托人的委托贷款

账户名称	银行结算账号	资金借入方	币种	利率	余额	贷款起止日期	备注

除上述列示的委托贷款外，本公司并无通过贵行办理的其他以本公司作为委托人的委托贷款。

5．本公司作为借款人的委托贷款

账户名称	银行结算账号	资金借出方	币种	利率	余额	贷款起止日期	备注

除上述列示的委托贷款外，本公司并无通过贵行办理的其他以本公司作为借款人的委托贷款。

6．担保

（1）本公司为其他单位提供的、以贵行为担保受益人的担保

被担保人	担保方式	币种	担保余额	担保到期日	担保合同编号	备注

除上述列示的担保外，本公司并无其他以贵行为担保受益人的担保。

（2）贵行向本公司提供的担保（如保函业务、备用信用证业务等）

被担保人	担保方式	币种	担保金额	担保到期日	担保合同编号	备注

除上述列示的担保外，本公司并无贵行提供的其他担保。

7．本公司为出票人且由贵行承兑而尚未支付的银行承兑汇票

银行承兑汇票号码	结算账户账号	币种	票面金额	出票日	到期日	抵（质）押品

除上述列示的银行承兑汇票外，本公司并无由贵行承兑而尚未支付的其他银行承兑汇票。

8．本公司向贵行已贴现而尚未到期的商业汇票

商业汇票号码	承兑人名称	币种	票面金额	出票日	到期日	贴现日	贴现率	贴现净额

除上述列示的商业汇票外，本公司并无向贵行已贴现而尚未到期的其他商业汇票。

9．本公司为持票人且由贵行托收的商业汇票

商业汇票号码	承兑人名称	币种	票面金额	出票日	到期日

除上述列示的商业汇票外，本公司并无由贵行托收的其他商业汇票。

10．本公司为申请人，由贵行开具的、未履行完毕的不可撤销信用证

信用证号码	受益人	币种	信用证金额	到期日	未使用金额

除上述列示的不可撤销信用证外，本公司并无由贵行开具的、未履行完毕的其他不可撤销信用证。

11．本公司与贵行之间未履行完毕的外汇买卖合约

类　　别	合约号码	贵行卖出币种	贵行买入币种	未履行的合约买卖金额	汇率	交收日期

除上述列示的外汇买卖合约外，本公司并无与贵行之间未履行完毕的其他外汇买卖合约。

12．本公司存放于贵行托管的证券或其他产权文件

证券或其他产权文件名称	证券代码或产权文件编号	数量	币种	金额

除上述列示的证券或其他产权文件外，本公司并无存放于贵行托管的其他证券或其他产

权文件。

13. 本公司购买的由贵行发行的未到期银行理财产品

产品名称	产品类型（封闭式/开放式）	币种	持有份额	产品净值	购买日	到期日	是否被用于担保或存在其他使用限制

除上述列示的银行理财产品外，本公司并未购买其他由贵行发行的理财产品。

14. 其他

附表　资金归集（资金池或其他资金管理）账户具体信息

序号	资金提供机构名称(即拨入资金的具体机构)	资金提供机构账号	资金使用机构名称(即向该具体机构拨出资金)	资金使用机构账号	币种	截至函证基准日拨入或拨出资金余额 (拨出填列正数，拨入填列负数)	备注
1	举例：A公司					××××	
2			举例：B公司			××××	
...	...		...			...	

（预留签章）

年　　月　　日

经办人：

职　务：

电　话：

_____以下由被询证银行填列_____

结论：

经本行核对，所函证项目与本行记载信息相符。特此函复。 年　　月　　日　　经办人：　　职务：　　电话： 复核人：　　职务：　　电话： （银行盖章）
经本行核对，存在以下不符之处。 年　　月　　日　　经办人：　　职务：　　电话： 复核人：　　职务：　　电话： （银行盖章）

附 2

银行询证函（格式二）

编号：

××（银行）××（分支机构，如适用）（以下简称“贵行”，即“函证收件人”）：

本公司聘请的[××会计师事务所]正在对本公司[_____年度（或期间）]的财务报表进行审计，按照[中国注册会计师审计准则]［*列明其他相关审计准则名称*]的要求，应当询证截至[____年____月____日]（即“函证基准日”）本公司与贵行相关的信息。请填写下列第 1-14 项及附表（如适用）中的表格[1]，并[签字和盖章] 或[签发电子签名][2]。

本公司谨授权贵行将回函直接寄至××会计师事务所[或直接转交××会计师事务所函证经办人[3]]，地址及联系方式[4]如下：

回函地址：

联系人：　　电话：　　传真：　　邮编：

电子邮箱：

本公司谨授权贵行可从本公司××账户支取办理本询证函回函服务的费用（如适用）。

（预留签章）

年　　月　　日

经办人：

职　务：

电　话：

[1]本询证函所列示的 1-14 项及附表（如适用）信息，以银行印章所代表的总分支机构主体范围进行回函。

[2] 根据《中华人民共和国电子签名法》（以下简称《电子签名法》），可靠的电子询证函属于《电子签名法》规定的一种数据电文。可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等法律效力。函证各相关方在数字函证平台中使用符合《电子签名法》相关规定的数据电文和电子签名具有法律效力。

[3] 会计师事务所应按照相关银行公示的函证具体要求提供相关人员的证明文件等。

[4]“回函地址、联系人、电话、传真、邮编、电子邮箱”等要素应完整、准确填写。

以下由被询证银行填列

1．银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	账户类型	账户余额	是否属于资金归集（资金池或其他资金管理）账户	起始日期	终止日期	是否存在冻结、担保或其他使用限制（如是，请注明）	备注

2．银行借款

借款人名称	借款账号	币种	余额	借款日期	到期日期	利率	抵（质）押品/担保人	备注

3．自_____年___月___日起至_____年___月___日期间内注销的银行存款账户

账户名称	银行账号	币　　种	注销账户日

4．本公司作为委托人的委托贷款

账户名称	银行结算账号	资金借入方	币种	利率	余额	贷款起止日期	备注

5．本公司作为借款人的委托贷款

账户名称	银行结算账号	资金借出方	币种	利率	余额	贷款起止日期	备注

6．担保

（1）本公司为其他单位提供的、以贵行为担保受益人的担保

被担保人	担保方式	币种	担保余额	担保到期日	担保合同编号	备注

（2）贵行向本公司提供的担保（如保函业务、备用信用证业务等）

被担保人	担保方式	币种	担保金额	担保到期日	担保合同编号	备注

7．本公司为出票人且由贵行承兑而尚未支付的银行承兑汇票

银行承兑汇票号码	结算账户账号	币种	票面金额	出票日	到期日	抵（质）押品

8．本公司向贵行已贴现而尚未到期的商业汇票

商业汇票号码	承兑人名称	币种	票面金额	出票日	到期日	贴现日	贴现率	贴现净额

9．本公司为持票人且由贵行托收的商业汇票

商业汇票号码	承兑人名称	币种	票面金额	出票日	到期日

10．本公司为申请人，由贵行开具的、未履行完毕的不可撤销信用证

信用证号码	受益人	币种	信用证金额	到期日	未使用金额

11．本公司与贵行之间未履行完毕的外汇买卖合约

类　　别	合约号码	贵行卖出币种	贵行买入币种	未履行的合约买卖金额	汇率	交收日期

12．本公司存放于贵行托管的证券或其他产权文件

证券或其他产权文件名称	证券代码或产权文件编号	数量	币种	金额

13. 本公司购买的由贵行发行的未到期银行理财产品

产品名称	产品类型（封闭式/开放式）	币种	持有份额	产品净值	购买日	到期日	是否被用于担保或存在其他使用限制

14. 其他

附表　资金归集（资金池或其他资金管理）账户具体信息

序号	资金提供机构名称(即拨入资金的具体机构)	资金提供机构账号	资金使用机构名称(即向该具体机构拨出资金)	资金使用机构账号	币种	截至函证基准日拨入或拨出资金余额 (拨出填列正数，拨入填列负数)	备注
1	举例：A 公司					××××	
2			举例：B 公司			××××	
...	...		...			...	

银行确认
本行确认在上述第 1-14 项及附表（如适用）的表格中填列的金额和信息是正确、完整的。 年　　月　　日　　经办人：　　职务：　　电话： 复核人：　　职务：　　电话： （银行盖章）

附 3

验资业务银行询证函

编号：

××（银行）××（分支机构，如适用）（以下简称“贵行”，即“函证收件人”）：

本公司[(*筹)]聘请的××会计师事务所正在对本公司[(*筹)]的注册资本实收（或注册资本、实收资本变更）情况进行审验。按照国家有关法规的规定和[中国注册会计师审计准则][*列明其他相关审计准则名称*]的要求，应当询证本公司[(*筹)][出资者(股东)][#外方股东]向贵行缴存的出资额。下列数据[1]及事项[出自本公司账薄记录]，如与贵行记录相符，请在本函“结论”部分签字、签章或[签发电子签名][2]；如有不符，请在本函“结论”部分列明不符项目及具体内容，并签字、签章或[签发电子签名]。回函请直接寄至××会计师事务所[或直接转交××会计师事务所函证经办人[3]]，地址及联系方式[4]如下：

回函地址：

联系人：　　电话：　　传真：　　邮编：

电子邮箱：

截至　　年　　月　　日止，本公司[(*筹)][出资者(股东)][#外方股东]缴入的出资额列示如下：

缴款人	缴入日期	#[账户性质]	银行账号	币种	金额	款项用途	#[款项来源]		备注
							境内	境外	

××公司[(*筹)]：（盖章）

[*法定代表人或委托代理人：（签名并盖章或[签发电子签名]）]

年　月　日

[1]本询证函所列示的信息，以银行印章所代表的总分支机构主体范围进行回函。

[2] 根据《中华人民共和国电子签名法》（以下简称《电子签名法》），可靠的电子询证函属于《电子签名法》规定的一种数据电文。可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等法律效力。函证各相关方在数字函证平台中使用符合《电子签名法》相关规定的数据电文和电子签名具有法律效力。

[3] 会计师事务所应按照相关银行公示的函证具体要求提供相关人员的证明文件等。

[4]“回函地址、联系人、电话、传真、邮编、电子邮箱”等要素应完整、准确填写。

注 1：* 适用于拟设立公司。注 2：# 适用于外商投资企业（外方出资）。

以下由被询证银行填列

结论：

经本行核对，所函证项目与本行记载信息相符。特此函复。 年　　月　　日　　经办人：　　职务：　　电话： 复核人：　　职务：　　电话： （银行盖章）
经本行核对，存在以下不符之处。 年　　月　　日　　经办人：　　职务：　　电话： 复核人：　　职务：　　电话： （银行盖章）

附 4

资金池业务函证案例

本案例旨在就资金池业务的银行函证实务做法提供参考示例。由于实务中的情况复杂多变，本案例并不能涵盖实务中的所有情况，注册会计师和银行业金融机构需要根据具体情况作出判断，而不应机械套用本案例。

一、背景信息

1. A 股上市公司 X 集团与某银行签有资金归集协议，约定自 20××年 1 月 1 日起对 X 集团合并范围内主体（包括 A 股上市公司母公司及其各子公司及分支机构等）进行资金集中管理，相关信息如下：

（1）X 集团母公司 X 开有资金归集主账户（账号 001），B 为 X 集团省级子公司，开有资金归集二级账户（账号 020），C 为 X 集团市级分支机构，开有资金归集三级账户（账号 300）。

（2）按照协议约定采用每日定时归集方式，二级账户约定每日保留额度 10 万元，超过 10 万元的余额每天 17:00 时将自动归集到集团主账户，如果不足 10 万元，集团主账户下划为其补足差额；三级账户额度为零，每天余额上划到二级账户，再由二级账户上划到主账户。

（3）按照协议约定，网银和每月对账单的呈现方式均为以实际余额呈现。

（4）为简化起见，本案例不考虑资金池账户内部计息问题。

2．假定截至20××年12月31日，母公司X主账户001中实际余额150万元，子公司B二级账户实际余额为10万元，孙公司C三级账户余额为0元；截至20××年12月31日，B公司二级账户上划主账户资金余额为50万元（注：如果B二级账户与主账户在20××年度内同时有上划和下拨交易，附表函证的是X公司与B公司截至20××年12月31日的上下归集净差额，即X集团自20××年1月1日开始进行资金归集，起始净额为0，20××年内B公司累计共上划资金70万元，同时母公司X下拨给B累计20万元，则在询证函附表中，“截至函证基准日拨入或拨出资金余额”需通过函证确认的是截至20××年12月31日B子公司应收母公司X净额50万元，而不是函证期间发生额70万元和20万元），同时B公司向C分支机构下拨资金余额为20万元（注：假定C分支机构该账户为不产生业务收入的费用支出账户，费用依靠B子公司负责下拨，账户如有余额则每日上划B子公司，20××年内B公司累计下划资金30万元，其中C分支机构该账户共上划归还10万元，则询证函附表“截至函证基准日拨入或拨出资金余额”需函证的是20××年12月31日B公司应收C分支机构净额20万元）。

上述信息以表格列示如下：

项目	母公司 X	子公司 B	分支机构C	说明
20××年01月01日	-	-	-	
资金池-本期划出[用“（）”表示]	(200,000)	(1,000,000)	(100,000)	
资金池-本期划入	700,000	300,000	300,000	
自有资金收支-增加/（减少）	1,000,000	800,000	(200,000)	*假定期初全部账户余额为零*
20××年12月31日实际余额	**1,500,000**	**100,000**	-	

3．假定 M1 会计师事务所受聘执行 X 集团 20××年度集团审计，其中母公司 X 由 M1 会计师事务所集团项目组亲自审计，M2 会计师事务所为组成部分注册会计师，基于集团审计目的对子公司 B 及其下属分支机构 C 实施审计的同时执行对子公司 B 及其下属分支机构 C 的法定审计业务，M1 会计师事务所利用 M2 会计师事务所的工作获取形成集团审计意见所需的审计证据，并对 M2 会计师事务所的工作进行复核。

二、函证方式

（一）针对主账户：M1 会计师事务所对 X 集团母公司（即 X 公司）主账户 001 账户的资金归集信息进行函证。

1．银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	账户类型	账户余额	是否属于资金归集（资金池或其他资金管理）账户	起始日期	终止日期	是否存在冻结、担保或其他使用限制（如是，请注明）	备注
X 公司	001	人民币	活期	专用存款账户（资金归集主账户）	1,500,000	是	20××年 1 月 1 日	无	否	按照资金归集协议，账户余额以实际余额方式呈现

除上述列示的银行存款（包括余额为零的存款账户）外，本公司并无在贵行的其他存款。

2.附表：资金归集（资金池或其他资金管理）账户具体信息

序号	资金提供机构名称（即拨入资金的具体机构）	资金提供机构账号	资金使用机构名称（即向该具体机构拨出资金）	资金使用机构账号	币种	截至函证基准日拨入或拨出资金余额（拨出填列正数，拨入填列负数）	备注
1	子公司B	020	母公司X	001	人民币	-500,000	无

（注：本案例假定M1会计师事务所利用M2会计师事务所的集团审计工作而不同时执行子公司B及其下属分支机构C的审计，因此M1事务所对X集团母公司（即X公司）主账户001账户函证时，附表中未选择进一步函证分支机构C通过子公司B归集至主账户的余额信息，如果M1会计师事务所同时执行X集团各层级子公司及分支机构的审计，可以选择在上述主账户银行函证附表中一并函证各层级的归集信息）。

（二）针对二级账户：M2会计师事务所执行B公司法定审计和担任集团审计的组成部分注册会计师，函证B公司的二级账户020账户的上下资金归集信息。

1．银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	账户类型	账户余额	是否属于资金归集（资金池或其他资金管理）账户	起始日期	终止日期	是否存在冻结、担保或其他使用限制（如是，请注明）	备注
B公司	020	人民币	活期	专用存款账户（资金归集二级账户）	100,000	是	20××年1月1日	无	否	按照资金归集协议，账户余额以实际余额方式呈现

除上述列示的银行存款（包括余额为零的存款账户）外，本公司并无在贵行的其他存款。

2．附表：资金归集（资金池或其他资金管理）账户具体信息

序号	资金提供机构名称(即拨入资金的具体机构)	资金提供机构账号	资金使用机构名称(即向该具体机构拨出资金)	资金使用机构账号	币种	截至函证基准日拨入或拨出资金余额(拨出填列正数，拨入填列负数)	备注
1	子公司B	020	母公司X	001	人民币	500,000	无
2	子公司B	020	分支机构C	300	人民币	200,000	无

（三）针对三级账户。

M2 会计师事务所考虑到 C 分支机构的银行账户 300 实行零余额管理，自身为日常零星费用支出账户，日常费用支出由子公司 B 按照批准的预算进行下拨，余额归还子公司 B，其本身不涉及业务收入相关的资金流入，按照 B 公司管理要求也无法进行函证程序针对的其他相关业务（例如借款、担保等），其与二级账户之间的资金归集往来已经在 B 公司二级账户进行了函证，因此评估其符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十二条“对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低”的条件，选择不再对 C 分支机构的 300 账户进行函证。

关于印发境外会计组织申请明确业务主管单位办事指南的通知

财办会〔2019〕34号

各省、自治区、直辖市财政厅（局），有关单位：

为规范境外会计组织在中国境内开展活动申请财政部门作为业务主管单位等事宜，依照《中华人民共和国境外非政府组织境内活动管理法》、《境外非政府组织在中国境内活动领域和项目目录、业务主管单位名录（2019）》和《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》等有关规定，现就具体办理要求规定如下。

一、办理范围

本指南中所指境外会计组织是指在境外合法成立的非营利、非政府的会计组织。

符合《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》规定的设立条件的境外会计组织，在中国境内申请设立代表机构，业务范围与国际会计、社会审计研究、交流与合作相关的，可以申请财政部门作为其业务主管单位。境内业务活动地域仅限于一个省份的，应当向业务活动所在地省级财政部门提出申请；业务活动地域涉及多个省份的，应当向财政部提出申请。

二、应提交的材料

境外会计组织应当提交《境外会计组织在中国境内设立代表机构业务主管单位申请书》（附件1）、近两年在中国境内开展相关活动说明（见附件2），并提供《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》载明的设立登记所需提交的（2）-（11）项材料。

根据《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》，上述文件材料需经公证、认证的，可提交复印件，并附公证、认证文件的中文翻译件1份。相关材料为外文的，需提供中文翻译件。

三、办理程序

财政部和省级财政部门办理申请过程中，可以向境外会计组织进一步了解核实有关情况，并征求有关方面（相关部委、中方合作单位等）意见。

财政部和省级财政部门需在自收到上述所列全部材料之日起30个工作日内，作出是否同意作为业务主管单位的决定。有特殊情况的，可以延长作出决定的期限，并及时告知提出申请的境外会计组织，延长期限不得超过30个工作日。

经审核，财政部同意作为境外会计组织境内代表机构业务主管单位的，以财政部会计司名义在相关申请表上盖章，并向公安机关出具同意函。省级财政部门同意作为境外会计组织境内代表机构业务主管单位的，在相关申请表上盖章，并向公安机关出具同意函。境外会计组织应自财政部或省级财政部门出具同意函之日起30日内前往相应公安机关申请注册登记。

四、后续管理要求

（一）代表机构注销登记或变更登记事项。

已在公安机关登记，并由财政部或省级财政部门作为业务主管单位的境外会计组织代表机构，需要注销登记或变更登记事项的，应按《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》有关要求向财政部或省级财政部门提出申请并提交与变更相关的材料。经同意后，前往相应公安机关办理有关手续。

（二）代表机构人员、业务报备。

已在公安机关登记，并由财政部或省级财政部门作为业务主管单位的境外会计组织代表机构，其聘用的工作人员信息备案、年度活动计划备案、年度工作报告备案，按照《中华人民共和国境外非政府组织境内活动管理法》、《境外非政府组织代表机构登记和临时活动备案办事指南》办理。

境外会计组织在中国境内会计领域开展活动应严格遵守中国法律法规并接受财政部或省级财政部门的指导、监督。代表机构业务活动不再与国际会计、社会审计研究、交流与合作等相关的，应申请其他部门作为业务主管单位。涉嫌违法违规的，财政部或省级财政部门将向公安机关移送有关问题线索。

附件：

1.境外会计组织在中国境内设立代表机构业务主管单位申请书

2.境外会计组织近两年在中国境内开展相关活动说明

财政部办公厅

2019年12月31日

附件 1：

境外会计组织在中国境内设立代表机构
业务主管单位申请书

：

本组织_____（中外文名称）拟在_____省_____市设立名称为_____的代表机构，开展活动的业务范围为：_____，地域范围（省份）为：_____。现申请你单位作为该代表机构的业务主管单位。

本组织承诺，该代表机构设立后，将严格遵守中国法律法规，按照登记的业务范围开展活动，积极助力中国会计事业发展。

（联系人：×××；电　话：×××）

境外会计组织盖章，或负责人签名：

年　　月　　日

附件 2：

境外会计组织近两年在中国境内开展相关活动说明

境外会计组织中文名称（外文名称）	
近两年在中国境内开展活动情况	
（重点介绍近两年在中国境内开展会计相关活动的情况、包括主要项目、活动区域、中方合作单位及联系人、合作资金规模、资金来源、成效和社会影响等）	
是否曾申请其他单位作为业务主管单位:	□否 □是，其他单位名称:
境外会计组织盖章，或负责人签名	年　　月　　日

碳排放权交易有关会计处理暂行规定

为配合我国碳排放权交易的开展，规范碳排放权交易相关的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定，现对碳排放权交易业务的有关会计处理规定如下:

一、适用范围

本规定适用于按照《碳排放权交易管理暂行办法》等有关规定开展碳排放权交易业务的重点排放单位中的相关企业（以下简称重点排放企业）。重点排放企业开展碳排放权交易应当按照本规定进行会计处理。

二、会计处理原则

重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为碳排放权资产，并按照成本进行计量。

重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。

三、会计科目设置

重点排放企业应当设置“1489 碳排放权资产”科目，核算通过购入方式取得的碳排放配额。

四、账务处理

（一）重点排放企业购入碳排放配额的，按照购买日实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费），借记“碳排放权资产”科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

重点排放企业无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。

（二）重点排放企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的账面余额，借记“营业外支出”科目，贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业使用无偿取得的碳排放配额履约的，不作账务处理。

（三）重点排放企业出售碳排放配额，应当根据配额取得来源的不同，分别以下情况进行账务处理:

1. 重点排放企业出售购入的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照出售配额的账面余额，贷记“碳排放权资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。

2. 重点排放企业出售无偿取得的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

（四）重点排放企业自愿注销购入的碳排放配额的，按照注销配额的账面余额，借记“营业外支出”科目，贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业自愿注销无偿取得的碳排放配额的，不作账务处理。

五、财务报表列示和披露

（一）“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

（二）重点排放企业应当在财务报表附注中披露下列信息:

1. 列示在资产负债表“其他流动资产”项目中的碳排放配额的期末账面价值，列示在利润表“营业外收入”项目和“营业外支出”项目中碳排放配额交易的相关金额。

2. 与碳排放权交易相关的信息，包括参与减排机制的特征、碳排放战略、节能减排措施等。

3. 碳排放配额的具体来源，包括配额取得方式、取得年度、用途、结转原因等。

4. 节能减排或超额排放情况，包括免费分配取得的碳排放配额与同期实际排放量有关数据的对比情况、节能减排或超额排放的原因等。

5. 碳排放配额变动情况，具体披露格式如下。

项　目	本年度		上年度	
	数量（单位：吨）	金额（单位：元）	数量（单位：吨）	金额（单位：元）
1. 本期期初碳排放配额				
2. 本期增加的碳排放配额				
（1）免费分配取得的配额				
（2）购入取得的配额				
（3）其他方式增加的配额				
3. 本期减少的碳排放配额				
（1）履约使用的配额				
（2）出售的配额				
（3）其他方式减少的配额				
4. 本期期末碳排放配额				

六、附则

（一）重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，参照本规定进行会计处理，在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算。

（二）本规定自 2020 年 1 月 1 日起施行，重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。

关于印发《住宅专项维修资金会计核算办法》的通知

财会〔2020〕7号

住房城乡建设部，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，有关单位：

为了规范住宅专项维修资金的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《物业管理条例》、《住宅专项维修资金管理办法》等法律法规，我们制定了《住宅专项维修资金会计核算办法》（以下简称《办法》），现予印发，自2021年1月1日起施行。

单位在首次执行日，应当按照《办法》的规定设立新账，将原账资产、负债和净资产会计科目期末余额进行重分类后转入新账相关会计科目，并基于《办法》的核算基础对新账相关会计科目期初余额进行调整。执行《办法》的首个报告年度无需编制上年比较财务报表。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：住宅专项维修资金会计核算办法

财 政 部

2020年4月20日

附件：

住宅专项维修资金会计核算办法

目　录

第一部分　　总说明

第二部分　　会计科目名称和编号

第三部分　　会计科目使用说明

第四部分　　财务报表格式

第五部分　　财务报表编制说明

第一部分　总说明

一、为了规范住宅专项维修资金的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《物业管理条例》、《住宅专项维修资金管理办法》等法律法规，制定本办法。

二、本办法所称住宅专项维修资金，是指《住宅专项维修资金管理办法》规定的专项用于住宅共用部位、共用设施设备保修期满后的维修和更新、改造的资金。

三、《住宅专项维修资金管理办法》规定的代管机构和管理机构（以下统称代管机构）负责管理的住宅专项维修资金的会计核算依照本办法执行。

已划转至业主大会管理的住宅专项维修资金，可参照执行本办法。

四、住宅专项维修资金应当作为独立的会计主体进行会计核算。

五、代管机构应当将其管理的住宅专项维修资金按照商品住宅、已售公有住房分别建账、分别核算。确需合并建账的，应当在有关会计科目下按照商品住宅和已售公有住房进行明细核算。

六、住宅专项维修资金的会计核算采用收付实现制，但按照本办法规定应当采用权责发生制的除外。

七、住宅专项维修资金的会计要素包括资产、负债、净

资产、收入和支出。

八、住宅专项维修资金的会计记账采用借贷记账法。

九、住宅专项维修资金的会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报表。会计期间的起讫日期采用公历制。

十、住宅专项维修资金的会计核算应当遵循下列基本原则：

（一）住宅专项维修资金的会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映住宅专项维修资金的财务状况和收支情况等信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

（二）住宅专项维修资金的会计核算应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

（三）住宅专项维修资金的会计核算应当及时进行，不得提前或者延后。

十一、代管机构对住宅专项维修资金应当按照下列规定运用会计科目：

（一）代管机构应当按照本办法的规定设置和使用会计科目。

（二）代管机构应当执行本办法统一规定的会计科目编号，以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目，实行会计信息化管理。

（三）代管机构在填制会计凭证、登记会计账簿时，应

当填列会计科目的名称，或者同时填列会计科目的名称和编号，不得只填列会计科目编号、不填列会计科目名称。

（四）代管机构可以根据核算和管理工作需要，对明细科目设置予以补充，但不得违反本办法的规定。

十二、代管机构应当按照下列规定编制住宅专项维修资金财务报表:

（一）住宅专项维修资金可以区分商品住宅、已售公有住房分别编制财务报表，具备会计核算条件的还可以按小区或幢编制财务报表。

（二）住宅专项维修资金财务报表包括资产负债表、收支表、净资产变动表及附注。

（三）住宅专项维修资金财务报表应当按照月度和年度编制。

（四）住宅专项维修资金财务报表应当根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、编报及时。

十三、住宅专项维修资金相关会计基础工作、会计档案管理以及内部控制等，应当按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》及国家有关内部控制规范等相关法律法规规定执行。

住宅专项维修资金相关会计信息化工作，应当符合财政部制定的相关会计信息化工作规范和标准，确保利用现代信

息技术手段开展会计核算及生成的会计信息符合本办法的规定。

十四、本办法自2021年1月1日起施行。

第二部分　会计科目名称和编号

序号	科目编号	科目名称
一、资产类		
1	1001	银行存款
2	1101	国债投资
3	1201	备用金
二、负债类		
4	2001	应付房屋灭失返还资金
三、净资产类		
5	3001	商品住宅维修资金
6	3002	已售公有住房维修资金
7	3101	待分配累计收益
四、收入类		
8	4001	交存收入
9	4101	存款利息收入
10	4102	国债利息收入
11	4201	经营收入
12	4301	共用设施处置收入
13	4901	其他收入

五、支出类		
14	5001	维修支出
15	5101	返还支出
16	5901	其他支出

第三部分　会计科目使用说明

一、资产类

1001　银行存款

一、本科目核算住宅专项维修资金按规定存入维修资金专户的各种存款。

二、本科目可以根据实际情况按照开户银行、存款种类、存储期限等进行明细核算。

三、银行存款的主要账务处理如下:

（一）将款项存入维修资金专户，按照实际存入的金额，借记本科目，贷记“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”、“国债投资”等科目。

（二）收到银行存款利息，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“存款利息收入”科目。

（三）收到分期付息的国债利息，按照实际收到的利息金额，借记本科目，贷记“国债利息收入”科目。

（四）以银行存款支付相关款项，按照实际支付的金额，借记“维修支出”、“返还支出”、“应付房屋灭失返还资金”等科目，贷记本科目。

（五）退回本年交存的住宅专项维修资金，按照实际退回的金额，借记“交存收入”科目，贷记本科目。退回以前年度多交的住宅专项维修资金，按照实际退回的金额，借记

“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目，贷记本科目。

（六）收到维修单位退回本年的维修支出，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“维修支出”科目。收到维修单位退回以前年度的维修支出，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目。

（七）将住宅专项维修资金划转至业主大会等管理，按照实际划转转出的金额，借记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”等科目，贷记本科目。划转转入住宅专项维修资金的，做相反会计分录。

四、本科目应当按照开户银行、存款种类等，分别设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。月度终了，银行存款日记账账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因并进行处理，按月编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

五、本科目期末借方余额，反映住宅专项维修资金实际存放在维修资金专户的款项。

1101　国债投资

一、本科目核算住宅专项维修资金按规定购入国债的成本。

二、本科目应当按照国债的种类进行明细核算。

三、国债投资的主要账务处理如下:

（一）按规定购买国债，按照实际支付的金额（包括购买价款以及税金、手续费等相关税费），借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）到期收回国债本息，按照实际收回或收到的金额，借记“银行存款”科目，按照债券账面余额，贷记本科目，按照其差额，贷记“国债利息收入”科目。

四、本科目期末借方余额，反映住宅专项维修资金持有的国债购入成本。

1201　备用金

一、本科目核算代管机构拨付给分支机构的备用金。

实行备用金制度的代管机构设置和使用本科目。

二、分支机构使用备用金以后应当及时报销并补足备用金。

三、备用金的主要账务处理如下:

（一）代管机构核定并向分支机构拨付备用金，按照实际拨付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）代管机构根据分支机构报销数补足备用金定额，

按照实际报销的金额，借记“维修支出”、“返还支出”等科目，贷记“银行存款”科目。除了增加或减少拨付的备用金外，使用和报销备用金时不再通过本科目核算。

（三）代管机构收回备用金，按照实际收回的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映代管机构拨付给分支机构的备用金。

二、负债类

2001　应付房屋灭失返还资金

一、本科目核算房屋灭失后，按规定应返还业主、售房单位或上缴国库的住宅专项维修资金。

二、本科目可按照返还的对象进行明细核算。

三、应付房屋灭失返还资金的主要账务处理如下:

（一）房屋灭失，按规定应将住宅专项维修资金返还业主、售房单位或上缴国库的，按照应返还的金额，借记“返还支出”科目，贷记本科目。

（二）支付房屋灭失返还资金，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映应当支付但尚未支付的房屋灭失返还资金。

三、净资产类

3001　商品住宅维修资金

一、本科目核算商品住宅应明确到户的住宅专项维修资金。

二、本科目可按照小区、幢、房屋户门号等进行明细核算或辅助核算。

三、商品住宅维修资金的主要账务处理如下:

（一）期末，将“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”科目的本期发生额转入商品住宅维修资金，借记“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”科目，贷记本科目；将“维修支出”、“返还支出”科目的本期发生额转入商品住宅维修资金，借记本科目，贷记“维修支出”、“返还支出”科目。

（二）按规定将待分配累计收益转入商品住宅维修资金（如将利息分配到户等），按照转入的金额，借记“待分配累计收益”科目，贷记本科目。

（三）退回以前年度多交的商品住宅维修资金，按照实际退回的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（四）收到维修单位退回以前年度的维修支出，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（五）将商品住宅维修资金划转至业主大会等管理，按照实际划转转出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科

目。划转转入商品住宅维修资金的，做相反会计分录。

四、本科目期末贷方余额，反映商品住宅应明确到户的住宅专项维修资金的结余。

3002　已售公有住房维修资金

一、本科目核算已售公有住房应明确到户或幢的住宅专项维修资金。

二、本科目应当设置“售房单位”、“业主”明细科目，并可在“售房单位”明细科目下按照具体单位进行明细核算或辅助核算。本科目可按照小区、幢、房屋户门号等进行明细核算或辅助核算。

三、已售公有住房维修资金的主要账务处理如下:

（一）期末，将“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”科目的本期发生额转入已售公有住房维修资金，借记“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”科目的相关明细科目，贷记本科目的相关明细科目；将“维修支出”、“返还支出”科目的本期发生额转入已售公有住房维修资金，借记本科目的相关明细科目，贷记“维修支出”、“返还支出”科目的相关明细科目。

（二）按规定将待分配累计收益转入已售公有住房维修资金（如将利息分配到户或幢等），按照转入的金额，借记“待分配累计收益”科目，贷记本科目。

（三）退回以前年度多交的已售公有住房维修资金，按照实际退回的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（四）收到维修单位退回以前年度的维修支出，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（五）将已售公有住房维修资金划转至业主大会等管理，按照实际划转转出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。划转转入已售公有住房维修资金的，做相反会计分录。

四、本科目期末贷方余额，反映已售公有住房应明确到户或幢的住宅专项维修资金的结余。

3101　待分配累计收益

一、本科目核算住宅专项维修资金尚未分配到商品住宅或已售公有住房维修资金的累计收益。

二、待分配累计收益的主要账务处理如下:

（一）期末，将“存款利息收入”、“国债利息收入”、“其他收入”科目的本期发生额转入待分配累计收益，借记“存款利息收入”、“国债利息收入”、“其他收入”科目，贷记本科目；将“其他支出”科目的本期发生额转入待分配累计收益，借记本科目，贷记“其他支出”科目。

（二）按规定将待分配累计收益转入商品住宅或已售公有住房维修资金（如将利息分配到户或幢等），借记本科目，贷记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目。

三、本科目期末贷方余额，反映住宅专项维修资金尚未分配到商品住宅或已售公有住房维修资金的累计收益。

四、收入类

4001　交存收入

一、本科目核算业主、公有住房售房单位等按规定交存的住宅专项维修资金收入。

二、在核算已售公有住房时，本科目应当设置“售房单位”、“业主”明细科目，并在“售房单位”明细科目下按照具体单位进行明细核算。

本科目可按照所归属的小区、幢、房屋户门号等进行明细核算或辅助核算。

三、交存收入的主要账务处理如下:

（一）收到业主等交存的属于业主所有的维修资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（业主）。

收到公有住房售房单位交存的从售房款中一次性提取的住宅专项维修资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（售房单位）。

（二）退回本年交存的住宅专项维修资金，按照实际退回的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入商品住宅或已售

公有住房维修资金，借记本科目，贷记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

4101　存款利息收入

一、本科目核算住宅专项维修资金取得的银行存款利息收入。

二、存款利息收入的主要账务处理如下：

（一）收到银行存款利息，按照实际收到的利息金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入待分配累计收益，借记本科目，贷记“待分配累计收益”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4102　国债利息收入

一、本科目核算住宅专项维修资金购买国债取得的利息收入。

二、国债利息收入的主要账务处理如下：

（一）收到分期付息的国债利息，按照实际收到的利息金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）到期收回国债本息，按照实际收回或收到的金额，借记“银行存款”科目，按照债券账面余额，贷记“国债投

资”科目，按照其差额，贷记本科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入待分配累计收益，借记本科目，贷记“待分配累计收益”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4201　经营收入

一、本科目核算按规定转入住宅专项维修资金的，利用住宅共用部位、共用设施设备进行经营的业主所得收益。

二、经营收入的主要账务处理如下：

（一）按规定转入利用住宅共用部位、共用设施设备进行经营的业主所得收益，按照实际转入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入商品住宅或已售公有住房维修资金，借记本科目，贷记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4301　共用设施处置收入

一、本科目核算按规定转入住宅专项维修资金的，住宅共用设施设备报废后回收的残值收入。

按规定转入住宅专项维修资金的住宅共用部位的拆迁补偿款，也通过本科目核算。

二、共用设施处置收入的主要账务处理如下:

（一）按规定转入住宅共用设施设备报废后回收的残值收入、住宅共用部位的拆迁补偿款等，按照实际转入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入商品住宅或已售公有住房维修资金，借记本科目，贷记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4901　其他收入

一、本科目核算住宅专项维修资金取得的除交存收入、存款利息收入、国债利息收入、经营收入、共用设施处置收入以外的各项收入。

二、其他收入的主要账务处理如下:

（一）收到其他收入，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入待分配累计收益，借记本科目，贷记“待分配累计收益”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

五、支出类

5001　维修支出

一、本科目核算将住宅专项维修资金用于住宅共用部位、共用设施设备保修期满后的维修和更新、改造的支出。

维修和更新、改造过程中发生的相关税费支出，也通过本科目核算。

二、在核算已售公有住房时，本科目应当设置“售房单位”、“业主”明细科目，并在“售房单位”明细科目下按照具体单位进行明细核算。

本科目可按照支出的类别以及分摊的小区、幢、房屋户门号等进行明细核算或辅助核算。

三、维修支出的主要账务处理如下:

（一）使用住宅专项维修资金进行维修和更新、改造，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）收到维修单位退回本年的维修支出，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入商品住宅或已售公有住房维修资金，借记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5101　返还支出

一、本科目核算因业主退房、房屋灭失将住宅专项维修资金返还业主、售房单位等的支出。

二、在核算已售公有住房时，本科目应当设置“售房单位”、“业主”明细科目，并在“售房单位”明细科目下按照具体单位进行明细核算。

本科目可按照所归属的小区、幢、房屋户门号等进行明细核算或辅助核算。

三、返还支出的主要账务处理如下:

（一）因业主退房退回以前年度交存的住宅专项维修资金，按照实际退回的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）房屋灭失，按规定应将住宅专项维修资金返还业主、售房单位或上缴国库的，按照应返还的金额，借记本科目，贷记“应付房屋灭失返还资金”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入商品住宅或已售公有住房维修资金，借记“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5901　其他支出

一、本科目核算住宅专项维修资金发生的除维修支出、返还支出以外的各项支出。

二、本科目应当按照支出的类别进行明细核算。

三、其他支出的主要账务处理如下:

（一）发生其他支出，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入待分配累计收益，借记“待分配累计收益”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

第四部分　财务报表格式

编号	财务报表名称	编制期
会住维 01 表	资产负债表	月度、年度
会住维 02 表	收支表	月度、年度
会住维 03 表	净资产变动表	年度

资产负债表

资金名称：XX 住宅专项维修资金　　会住维 01 表

编制单位：_____　　____年____月____日　　单位：元

资　产	年初余额	期末余额	负债和净资产	年初余额	期末余额
一、资产：			**二、负债：**		
银行存款			应付房屋灭失返还资金		
国债投资			**负债合计**		
备用金			**三、净资产：**		
			维修资金		
			其中：商品住宅		
			已售公有住房		
			待分配累计收益		
			净资产合计		
资产总计			**负债和净资产总计**		

收支表

资金名称：XX 住宅专项维修资金　　会住维 02 表

编制单位：_____　　____年___月　　单位：元

项　目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
交存收入		
存款利息收入		
国债利息收入		
经营收入		
共用设施处置收入		
其他收入		
二、本期支出		
维修支出		
返还支出		
其他支出		
三、本期收支差额		

净资产变动表

资金名称：XX 住宅专项维修资金　　会住维 03 表

编制单位：_____　　____年　　单位：元

项　目	商品住宅维修资金	已售公有住房维修资金	待分配累计收益	净资产合计
一、上年年末余额				
二、以前年度调整（减少以“-”号填列）				
三、本年年初余额				
四、本年变动金额（减少以“-”号填列）				
（一）本年收支差额				
（二）本年分配累计收益				
（三）本年划转				
五、本年年末余额				

注：不同时管理商品住宅和已售公有住房维修资金的，不设置非适用维修资金相关栏目。

第五部分　财务报表编制说明

一、资产负债表编制说明

（一）本表反映住宅专项维修资金在某一特定日期全部资产、负债和净资产的情况。

（二）本表“年初余额”栏内各项数字，应当根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内数字填列。

如果本年度发生了调整以前年度净资产的事项，还应当对“年初余额”栏中的有关项目金额进行相应调整。

（三）本表中“资产总计”项目期末（年初）余额应当与“负债和净资产总计”项目期末（年初）余额相等。

（四）本表“期末余额”栏各项目的内容和填列方法如下：

1.“银行存款”项目，反映住宅专项维修资金期末存款余额。本项目应当根据“银行存款”科目期末借方余额填列。

2.“国债投资”项目，反映住宅专项维修资金期末持有的国债的账面余额。本项目应当根据“国债投资”科目期末借方余额填列。

3.“备用金”项目，反映期末代管机构拨付给分支机构的备用金。本项目应当根据“备用金”科目期末借方余额填列。

4.“资产总计”项目，反映住宅专项维修资金期末资产的合计数。本项目应当根据本表中“银行存款”、“国债投资”、“备用金”项目金额的合计数填列。

5.“应付房屋灭失返还资金”项目，反映房屋灭失后，按规定应返还业主、售房单位或上缴国库但尚未支付的住宅专项维修资金。本项目应当根据“应付房屋灭失返还资金”科目期末贷方余额填列。

6.“负债合计”项目，反映住宅专项维修资金期末负债的合计数。本项目应当根据本表中“应付房屋灭失返还资金”项目金额填列。

7.“维修资金”项目，反映期末应明确到户或幢的住宅专项维修资金的结余。本项目应当根据“商品住宅维修资金”和“已售公有住房维修资金”科目期末贷方余额的合计数填列。

本项目下“商品住宅”项目反映期末商品住宅应明确到户的住宅专项维修资金的结余，应当根据“商品住宅维修资金”科目期末贷方余额填列。

本项目下“已售公有住房”项目反映期末已售公有住房应明确到户或幢的住宅专项维修资金的结余，应当根据“已售公有住房维修资金”科目期末贷方余额填列。

8.“待分配累计收益”项目，反映住宅专项维修资金期末尚未分配的累计收益。本项目应根据“待分配累计收益”科目期末贷方余额填列。

9.“净资产合计”项目，反映住宅专项维修资金期末净资产的合计数。本项目应当根据本表中“维修资金”、“待分配累计收益”项目金额的合计数填列。

10.“负债和净资产总计”项目，反映住宅专项维修资金

期末负债和净资产的合计数。本项目应当根据本表中“负债合计”、“净资产合计”项目金额的合计数填列。

二、收支表编制说明

（一）本表反映住宅专项维修资金在某一会计期间（月度、年度）内发生的收入、支出及当期收支差额情况。

（二）本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数。编制年度收支表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度收支表时，应当将本栏改为“上年数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度收支表中“本年数”栏内所列数字填列。

（三）本表“本月数”栏各项目的内容和填列方法如下：

1.“本期收入”项目，反映住宅专项维修资金本期收入总额。本项目应当根据本表中“交存收入”、“存款利息收入”、“国债利息收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”、“其他收入”项目金额的合计数填列。

2.“交存收入”项目，反映本期业主、公有住房售房单位等按规定交存的住宅专项维修资金收入总额。本项目应当根据“交存收入”科目的本期发生额填列。

3.“存款利息收入”项目，反映本期住宅专项维修资金取得的银行存款利息收入。本项目应当根据“存款利息收入”科目的本期发生额填列。

4.“国债利息收入”项目，反映本期住宅专项维修资金购买国债取得的利息收入。本项目应当根据“国债利息收入”科目的本期发生额填列。

5.“经营收入”项目，反映本期按规定转入住宅专项维修资金的，利用住宅共用部位、共用设施设备进行经营的业主所得收益。本项目应当根据“经营收入”科目的本期发生额填列。

6.“共用设施处置收入”项目，反映本期按规定转入住宅专项维修资金的，住宅共用设施设备报废后回收的残值收入和住宅共用部位的拆迁补偿款。本项目应当根据“共用设施处置收入”科目的本期发生额填列。

7.“其他收入”项目，反映本期住宅专项维修资金取得的除以上收入项目外的其他收入的总额。本项目应当根据“其他收入”科目的本期发生额填列。

8.“本期支出”项目，反映本期住宅专项维修资金支出总额。本项目应当根据本表中“维修支出”、“返还支出”、“其他支出”项目金额的合计数填列。

9.“维修支出”项目，反映本期使用住宅专项维修资金，用于住宅共用部位、共用设施设备保修期满后的维修和更新、改造的支出。本项目应当根据“维修支出”科目的本期发生额填列。

10.“返还支出”项目，反映本期因业主退房、房屋灭失将住宅专项维修资金返还业主、售房单位等的支出。本项目应当根据“返还支出”科目的本期发生额填列。

11.“其他支出”项目，反映本期住宅专项维修资金发生的除以上支出项目外的其他支出的总额。本项目应当根据“其他支出”科目的本期发生额填列。

12.“本期收支差额”项目，反映本期住宅专项维修资金收入扣除支出后的净额。本项目应当根据本表中“本期收入”项目金额减去“本期支出”项目金额后的差额填列；如为负数，以“-”号填列。

三、净资产变动表编制说明

（一）本表反映住宅专项维修资金在某一会计年度内净资产项目的变动情况。

（二）本表各项目的内容和填列方法如下：

1.“上年年末余额”行，反映住宅专项维修资金净资产各项目上年年末的余额。本行各项目应当根据“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”科目上年年末余额填列。

2.“以前年度调整”行，反映退回以前年度多交的住宅专项维修资金，以及收到维修单位退回以前年度的维修支出等事项对净资产进行调整的金额。本行各项目应当根据“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”科目的相关信息分析填列，如为减少以“-”号填列。

3.“本年年初余额”行，反映经过以前年度调整后，住宅专项维修资金净资产各项目的本年年初余额。本行各项目应当根据其各自在“上年年末余额”、“以前年度调整”行对应项目

金额的合计数填列。

4.“本年变动金额”行，反映住宅专项维修资金净资产各项目本年变动总金额。本行“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”项目应当根据其各自在“本年收支差额”、“本年分配累计收益”、“本年划转”行对应项目金额的合计数填列。

5.“本年收支差额”行，反映住宅专项维修资金本年发生的收入、支出对净资产的影响。本行“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”项目，应当分别根据本年由“交存收入”、“经营收入”、“共用设施处置收入”、“维修支出”、“返还支出”科目转入“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目的金额填列，如为减少以“-”号填列。本行“待分配累计收益”项目，应当根据本年由“存款利息收入”、“国债利息收入”、“其他收入”、“其他支出”科目转入“待分配累计收益”科目的金额填列。

6.“本年分配累计收益”行，反映本年按规定将待分配累计收益转入商品住宅或已售公有住房维修资金对净资产的影响。本行“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”项目应当分别根据从“待分配累计收益”科目转入“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”科目的金额分析填列；本行“待分配累计收益”项目以“-”号填列。

7.“本年划转”行，反映本年划转住宅专项维修资金对净

资产的影响。本行各项目应当根据“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”科目的相关信息分析填列，如为减少以“-”号填列。

8.“本年年末余额”行，反映住宅专项维修资金本年各净资产项目的年末余额。本行各项目应当根据其各自在“本年年初余额”、“本年变动金额”行对应项目金额的合计数填列。

9.本表各行“净资产合计”项目，应当根据所在行“商品住宅维修资金”、“已售公有住房维修资金”、“待分配累计收益”项目金额的合计数填列。

四、附注

附注是住宅专项维修资金财务报表的重要组成部分，由代管机构根据住宅专项维修资金相关管理和财务制度要求编制，所披露的信息应当包括但不限于:

（一）财务报表列示的重要项目的进一步说明，包括其主要构成、增减变动情况等。

（二）其他支出的具体类别和相应的金额。

（三）未能在财务报表中列示项目的说明。

（四）国家政策和会计政策变动对财务报表影响的说明。

（五）其他对财务报表数据有重大影响的事项说明。

资产管理产品相关会计处理规定

为进一步明确适用《中国人民银行 中国银行保险监督管理委员会 中国证券监督管理委员会 国家外汇管理局关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等有关规定，现对资产管理产品的相关会计处理规定如下。

一、关于总体要求

资产管理产品的会计确认、计量和报告应当遵循企业会计准则。

资产管理产品的管理人应当以所管理的单只资产管理产品为主体进行会计确认、计量和报告。资产管理产品启用侧袋机制的，侧袋账户与主袋账户仍属同一会计主体。

资产管理产品的会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提，除非资产管理产品以不同于产品说明书等文件初始载明的计划进行清算并导致资产无法按照公允价值处置。资产管理产品具有有限寿命本身不影响持续经营假设的成立。

资产管理产品的会计年度自公历1月1日起至12月31日止，首期会计期间的起始日为产品成立日，末期会计期间的结束日为产品终止日。

资产管理产品以人民币为记账本位币。以人民币以外的货币为主要募集和兑付币种的，可以按照企业会计准则的规定选定其中一种货币作为记账本位币并编制财务报表，同时应当将以人民币以外货币编制的财务报表折算为人民币财务报表。

资产管理产品应当按照企业会计准则相关规定和本规定设置和使用会计科目。在不违反确认、计量和报告规定的前提下，可以根据实际情况自行增设、分拆或合并会计科目。对于不存在的交易或者事项，可以不设置相关科目。

资产管理产品的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、净资产变动表和附注。为满足母公司编制合并财务报表等需要的，资产管理产品应当编制并向母公司报送现金流量表。

二、关于持有投资适用的准则

资产管理产品属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号，以下简称 33 号准则）规定的投资性主体的，其持有的对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资以及对联营企业和合营企业的权益性投资，应当划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，以下简称 22 号准则）。

资产管理产品不属于投资性主体的，其持有的投资应当

分别按下列情形进行会计处理:

（一）能够对被投资方实施控制的权益性投资，应当根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会〔2014〕14 号，以下简称 2 号准则）的规定采用成本法核算，并根据 33 号准则的规定编制合并财务报表。

（二）能够对被投资方实施共同控制或重大影响的权益性投资，可以根据 2 号准则的规定采用权益法核算，也可以根据该准则第三条（二）的规定划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并适用 22 号准则。

（三）对于除能够对被投资方实施控制、共同控制或重大影响的权益性投资以外的金融资产投资，应当适用 22 号准则。

三、关于持有金融资产的会计处理

（一）关于金融资产的分类。

资产管理产品应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

资产管理产品将金融资产分类为以摊余成本计量的金融资产的，相关金融资产的合同现金流量特征必须与基本借贷安排一致，即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流

量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

货币市场基金、现金管理类理财产品等资产管理产品管理金融资产的业务模式以出售为目标的，应当将相关金融资产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。

公募基金、理财产品等资产管理产品具有中短期寿命期或需满足开放申购和赎回要求的，其持有的权益工具投资通常为交易性而不符合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条件。

（二）关于金融资产的计量。

资产管理产品应当按照22号准则的规定，对以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备。

资产管理产品应当按照《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会〔2014〕6号，以下简称39号准则）的规定，确定金融资产的公允价值。货币市场基金、现金管理类理财产品等按照监管规定采用影子定价和偏离度控制确定金融资产公允价值的，应当符合39号准则的规定。

资产管理产品应当加强金融资产的估值管理，确保所采用估值技术和输入值的适当性以及估值结果的可靠性，不得随意变更同一金融资产的估值技术。

四、关于其他主要交易的会计处理

资产管理产品当期实现的利息等收入和发生的托管费、销售服务费、投资顾问费等费用，无论款项是否收付，均应当计入当期损益。

资产管理产品的管理人收取管理人报酬的，资产管理产品应当按照权责发生制原则，在管理人提供相关服务的期间，将当期发生的管理人报酬计入当期损益。

资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产为债权投资的，在持有期间可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，将扣除该部分利息后的公允价值变动额计入公允价值变动损益；也可以将包含利息的公允价值变动额汇总计入公允价值变动损益。资产管理产品应当在初始确认债权投资时作出上述选择并一致应用于类似债权投资，不得随意变更。

资产管理产品确认应税利息收入等的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应当在确认相关收入时确认相关应纳税额。

投资人认购、申购或转换转入产品份额的，资产管理产品应当按照实收资金、其他综合收益、未分配利润占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款分别计入实收资金、其他综合收益和未分配利润。

投资人赎回或转换转出产品份额的，资产管理产品应当

按照实收资金、其他综合收益、未分配利润占净资产的比例，将赎回款或转换转出款分别冲减实收资金、其他综合收益和未分配利润。

五、关于列示和披露

资产管理产品应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2014〕7 号，以下简称 30 号准则）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 37 号准则）等相关准则的要求进行列报。

资产管理产品财务报表附注应当披露以下信息:

（一）资产管理产品的基本情况。

（二）财务报表的编制基础。

（三）遵循企业会计准则的声明。

（四）重要会计政策和会计估计。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。

（六）报表重要项目的说明，如管理人报酬的确定方法、暂估管理人报酬与投资者实际承担的管理人报酬可能存在差异的事实，以及公允价值计量的相关信息等。

（七）或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

（八）与金融工具相关的流动性风险、信用风险、市场风险的信息。

（九）资产管理产品启用侧袋机制的，应当披露扣除侧

袋机制影响后的期末净资产金额及其计算方法，以及侧袋账户的有关情况。

（十）按照30号准则和37号准则应当披露的其他信息。

六、生效日期及衔接规定

本规定自2022年7月1日起施行。

资产管理产品自2022年1月1日起首次执行22号准则、《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37号准则的，应当遵循上述准则的衔接规定。

附：1.会计科目和主要账务处理

2.会计报表格式

附 1:

会计科目和主要账务处理

一、会计科目

资产管理产品应当按照企业会计准则相关规定和本附录设置和使用会计科目。在不违反确认、计量和报告规定的前提下，资产管理产品可以比照本附录中的规定自行设置明细科目。会计科目编号供资产管理产品参考，资产管理产品可结合实际情况自行确定会计科目编号。

顺序号	编号	会计科目名称
一、资产类		
1	1002	银行存款
2	1021	结算备付金
3	1031	存出保证金
4	1101	交易性金融资产
5	1111	买入返售金融资产
6	1112	买入返售金融资产减值准备
7	1131	应收股利
8	1132	应收利息
9	1141	应收申购款
10	1221	其他应收款
11	1231	坏账准备
12	1303	贷款
13	1304	贷款损失准备
14	1501	债权投资
15	1502	债权投资减值准备
16	1503	其他债权投资
17	1511	长期股权投资
18	1512	长期股权投资减值准备

二、负债类		
19	2001	短期借款
20	2101	交易性金融负债
21	2111	卖出回购金融资产款
22	2204	应付赎回款
23	2205	应付赎回费
24	2212	应付管理人报酬
25	2213	应付托管费
26	2214	应付销售服务费
27	2215	应付投资顾问费
28	2221	应交税费
29	2231	应付利息
30	2232	应付利润
31	2241	其他应付款
三、共同类		
32	3001	清算资金往来
33	3101	衍生工具
四、净资产类		
34	4001	实收资金
35	4004	其他综合收益
36	4103	本年（期）利润
37	4104	利润分配
五、损益类		
38	6011	利息收入
39	6051	其他业务收入
40	6061	汇兑损益
41	6101	公允价值变动损益
42	6111	投资收益
43	6403	税金及附加
44	6405	管理人报酬
45	6406	托管费
46	6407	销售服务费
47	6408	投资顾问费

48	6411	利息支出
49	6605	其他费用
50	6702	信用减值损失
51	6901	以前年度损益调整

二、主要账务处理

（一）1101 交易性金融资产。

1.本科目核算资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的股票投资、债券投资、基金投资等金融资产，包括分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和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。

2.本科目可按股票、债券、基金等类别和品种，分别“成本”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。资产管理产品持有的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可在本科目下单设“指定类”明细科目核算。

3.交易性金融资产的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得交易性金融资产，按其公允价值，借记本科目（成本），按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收利息”或“应收股利”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清

算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）交易性金融资产持有期间，被投资单位宣告发放现金股利，应借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。交易性金融资产为债权投资的，资产管理产品可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，借记本科目（应计利息），贷记“投资收益”科目；也可以不单独确认前述利息，而通过本科目（公允价值变动）汇总反映包含利息的债权投资的公允价值变化。

（3）资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）出售交易性金融资产，应按照应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、应计利息、公允价值变动），按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，可以将原计入该金融资产的公允价值变动转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

4.本科目期末借方余额反映资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值。

（二）1111 买入返售金融资产。

1.本科目核算资产管理产品以摊余成本计量的、按照返售协议约定先买入再按固定价格返售的票据、证券等金融资产所融出的资金。

2.本科目可按买入返售金融资产的类别和融资方，分别“成本”、“应计利息”等进行明细核算。

3.买入返售金融资产的主要账务处理。

（1）资产管理产品根据返售协议买入金融资产，应按应支付的金额，借记本科目（成本），贷记“清算资金往来”等科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，按照实际利率法计算的利息收入，借记本科目（应计利息），贷记“利息收入”科目。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“买入返售金融资产减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）返售日，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关减值准备余额，借记“买入返售金融资产减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目（成本、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。资

金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的买入返售金融资产的账面余额。

（三）1112 买入返售金融资产减值准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的买入返售金融资产以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按买入返售金融资产的类别和融资方进行明细核算。

3.买入返售金融资产减值准备的主要账务处理参见“买入返售金融资产”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的买入返售金融资产计提的损失准备余额。

（四）1141 应收申购款。

1.本科目核算应向认购、申购或转换转入资产管理产品份额的投资人收取的认购款、申购款或转换转入款（不含认购、申购或转换的相关费用）。

2.本科目可按办理认购、申购或转换业务的机构或投资人进行明细核算。

3.应收申购款的主要账务处理。

（1）投资人认购、申购或转换转入资产管理产品份额，按应收的认购款、申购款或转换转入款，借记本科目，按实

收资金占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款中含有的实收资金，贷记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款中含有的其他综合收益，贷记“其他综合收益”科目，按其差额，贷记“利润分配——未分配利润”科目。

（2）实际收到认购款、申购款或转换转入款时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

4.本科目期末借方余额反映尚未收回的认购款、申购款和转换转入款。

（五）1303 贷款。

1.本科目核算资产管理产品按规定发放的以摊余成本计量的各类贷款。

2.本科目可按贷款类别、客户，分别“本金”、“利息调整”、“应计利息”等进行明细核算。

3.贷款的主要账务处理。

（1）资产管理产品发放贷款，应按贷款的合同本金，借记本科目（本金），按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。

（2）资产负债表日，应将按合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收

利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“贷款损失准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）资产管理产品处置贷款，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“贷款损失准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认贷款时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关贷款损失准备余额，借记“贷款损失准备”科目，按该贷款的账面余额，贷记或借记本科目（本金、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“贷款处置损益”科目。此类业务发生不频繁的，差额也可记入“投资收益”科目。

（4）到期收回贷款，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关贷款损失准备余额，借记“贷款损失准备”科目，按该贷款的账面余额，贷记或借记本科目（本金、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的贷款的账面余额。

（六）1304 贷款损失准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的贷款以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按贷款类别、客户进行明细核算。

3.贷款损失准备的主要账务处理参见“贷款”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的贷款计提的损失准备余额。

（七）1501 债权投资。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的债权投资。取得债权投资所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的利息在“应收利息”科目核算。

2.本科目可按债券、资产支持证券等债权投资的类别和品种，分别“成本”、“利息调整”、“应计利息”等进行明细核算。

3.债权投资的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得债权投资，应按该投资的面值，借记本科目（成本），按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利

息调整）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，应将按票面或合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“债权投资减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）出售债权投资，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“债权投资减值准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认债权投资时，按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“债权投资减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息），按其差额，贷记

或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（4）到期收回债权投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“债权投资减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的债权投资的账面余额。

（八）1502 债权投资减值准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的债权投资以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按债券、资产支持证券等债权投资的类别和品种进行明细核算。

3.债权投资减值准备的主要账务处理参见“债权投资”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的债权投资计提的损失准备余额。

（九）1503 其他债权投资。

1.本科目核算资产管理产品持有的按照 22 号准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的

金融资产。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种，分别“成本”、“利息调整”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。

3.其他债权投资的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得其他债权投资，应按该投资的面值，借记本科目（成本），按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，应将按票面或合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“其他综合收益——信用减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）资产负债表日，其他债权投资的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）出售其他债权投资，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“其他综合收益——信用减值准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认其他债权投资时，按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“其他综合收益——信用减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息、公允价值变动），按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（5）到期收回其他债权投资，应按收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“其他综合收益——信用减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息、公允

价值变动），按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值。

（十）2101 交易性金融负债。

1.本科目核算资产管理产品承担的交易性金融负债。

2.本科目可按金融负债的类别，分别“本金”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。资产管理产品持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债可在本科目下单设“指定类”明细科目核算。

3.交易性金融负债的主要账务处理。

（1）资产管理产品承担交易性金融负债，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按其公允价值，贷记本科目（本金）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（2）资产管理产品在承担交易性金融负债的期间，可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，借记“投资收益”科目，贷记本科目（应计利息）；也可以不单独确认前述利息，而通过本科目（公允价值变动）汇总反映包含利息的交易性金融负债的公允价值变化。

（3）资产负债表日，交易性金融负债的公允价值高于账面余额的差额，借记“公允价值变动损益”科目，贷记本科目（公允价值变动），公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）处置交易性金融负债，应按该金融负债的账面余额，借记或贷记本科目（本金、应计利息、公允价值变动），按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映资产管理产品承担的交易性金融负债的公允价值。

（十一）2111 卖出回购金融资产款。

1.本科目核算资产管理产品按照回购协议约定先卖出再按固定价格买入的票据、证券等金融资产所融入的资金。

2.本科目可按卖出回购金融资产的类别和融资方，分别“成本”、“应计利息”等进行明细核算。

3.卖出回购金融资产款的主要账务处理。

（1）资产管理产品根据回购协议卖出金融资产，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，贷记本科目（成本）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（2）资产负债表日，按照实际利率法计算的利息费用，借记“利息支出”科目，贷记本科目（应计利息）。

（3）回购日，应按其账面余额，借记本科目（成本、应计利息），按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。资金交收日，按实际支付的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映卖出回购金融资产款的账面余额。

（十二）2204 应付赎回款。

1.本科目核算按规定应付产品投资人的赎回款和转换转出款。

2.本科目可按办理赎回和转换业务的机构或申请赎回和转换业务的投资人进行明细核算。

3.应付赎回款的主要账务处理。

（1）资产管理产品投资人赎回或转换转出产品份额，按实收资金占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的实收资金，借记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的其他综合收益，借记“其他综合收益”科目，按未分配利润占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的未分配利润，借记“利润分配——未分配利润”科目，按应付产品投资人的赎回款或转

换转出款，贷记本科目，按应付办理赎回或转换业务机构的赎回费或转换转出费，贷记“应付赎回费”科目，按其差额，贷记“其他业务收入”科目。

（2）实际支付赎回款或转换转出款时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的产品赎回款和转换转出款。

（十三）2205 应付赎回费。

1.本科目核算按规定应付给办理赎回或转换业务的机构的赎回费和转换转出费。

2.本科目可按办理赎回或转换业务的机构进行明细核算。

3.应付赎回费的主要账务处理。

（1）资产管理产品投资人赎回或转换转出产品份额时的账务处理参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（2）实际支付办理赎回或转换业务机构的赎回费或转换转出费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的产品赎回费和转换转出费。本科目期末余额较大的，应当在资产负债表中单独列示；余额较小的，应当在资产负债表“其他负债”项目中列示。

（十四）2212 应付管理人报酬。

1.本科目核算按规定应付给资产管理产品管理人的报酬。

2.本科目可按管理人报酬的类别（如管理费和业绩报酬等）进行明细核算。

3.应付管理人报酬的主要账务处理。

计提管理人报酬时，借记“管理人报酬”科目，贷记本科目。实际支付管理人报酬时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付给资产管理产品管理人的报酬。

（十五）2213 应付托管费。

1.本科目核算按规定应支付给托管人的托管费。

2.应付托管费的主要账务处理。

计提托管费时，借记“托管费”科目，贷记本科目。实际支付托管费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

3.本科目期末贷方余额反映尚未支付给托管人的托管费。

（十六）2214 应付销售服务费。

1.本科目核算按规定应支付给销售机构的销售服务费。

2.本科目可按销售机构进行明细核算。

3.应付销售服务费的主要账务处理。

计提销售服务费时，借记“销售服务费”科目，贷记本科

目。实际支付销售服务费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的销售服务费。

（十七）2215 应付投资顾问费。

1.本科目核算资产管理产品应向第三方投资顾问支付的投资顾问费。

2.本科目可按投资顾问机构进行明细核算。

3.应付投资顾问费的主要账务处理。

计提投资顾问费时，借记“投资顾问费”科目，贷记本科目。实际支付投资顾问费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的投资顾问费。

（十八）2221 应交税费。

1.本科目核算资产管理产品按规定应交纳的增值税等各项税费。

2.本科目可按应交的税费项目，分别“应交增值税”、“转让金融商品应交增值税”、“待转销项税额”、“未交增值税”等进行明细核算。

3.应交税费的主要账务处理。

（1）资产管理产品因取得应税利息收入、金融资产转让利得等承担增值税纳税义务的，按应缴纳的增值税额，借记“利息收入”、“投资收益”等科目，贷记本科目（应交增

值税、转让金融商品应交增值税）等。

资产管理产品确认应税利息收入等的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应当在确认相关收入时，按应缴纳的增值税额，借记“利息收入”等科目，贷记本科目（待转销项税额）。实际发生纳税义务时，借记本科目（待转销项税额），贷记本科目（应交增值税）。

（2）月末，转出当月应交未交增值税额，借记本科目（应交增值税），贷记本科目（未交增值税）。

（3）实际交纳税费时，借记本科目（未交增值税），贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的各项税费。

（十九） 2232 应付利润。

1.本科目核算应付资产管理产品投资人的利润。

2.本科目可按投资人进行明细核算。

3.应付利润的主要账务处理参见“利润分配”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的利润。

（二十）3001 清算资金往来。

1.本科目核算因买卖证券、申购新股等业务而发生的，应与证券登记结算机构或证券交易对手方办理资金清算的款项。

2.本科目可按不同证券登记结算机构或证券交易对手方

等进行明细核算。

3.清算资金往来的主要账务处理。

资产管理产品取得或出售金融资产等发生的应与证券登记结算或证券交易对手方办理资金结算的款项，参见相关资产等科目的账务处理。

4.本科目所属明细科目期末借方余额，反映尚未收回的清算资金，在资产负债表的“应收清算款”项目中列示；本科目所属明细科目贷方余额反映尚未支付的清算资金，在资产负债表的“应付清算款”项目中列示。

（二十一）3101 衍生工具。

1.本科目核算衍生工具的公允价值及其变动形成的衍生金融资产或衍生金融负债。

2.本科目可按衍生工具的类别进行明细核算。

3.衍生工具的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得衍生工具，按其公允价值，借记本科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）资产负债表日，衍生工具的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（3）终止确认的衍生工具，应当比照“交易性金融资产”、“交易性金融负债”等科目的相关规定进行处理。

4.本科目所属明细科目期末借方余额，反映衍生工具形成资产的公允价值，在资产负债表的“衍生金融资产”项目中列示；本科目所属明细科目贷方余额反映衍生工具形成负债的公允价值，在资产负债表的“衍生金融负债”项目中列示。

（二十二）4001 实收资金。

1.本科目核算对外发行资产管理产品份额所募集的资金。资产管理产品成立时，本科目反映对外发行产品份额实际收到的募集资金总额。开放式资产管理产品成立后，本科目反映对外发行资产管理产品份额所募集资金总额扣除分摊至其他综合收益和未分配利润部分后的余额。

公募基金、理财产品、信托等也可将本科目改为“实收基金”、“实收理财”、“实收信托”等。

2.对分级或分类等特定资产管理产品品种，本科目可按不同级别或类别进行明细核算。

3.实收资金的主要账务处理。

（1）资产管理产品募集结束，在产品合同生效日，按投资人投入的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（2）产品申购或转换转入确认日，参见“应收申购款”科目的账务处理。

（3）产品赎回或转换转出确认日，参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（4）产品红利再投资，按产品红利再投资金额，借记“应

付利润”科目，按实收资金占净资产的比例，将产品红利再投资金额中含有的实收资金，贷记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将产品红利再投资金额中含有的其他综合收益，贷记“其他综合收益”科目，按其差额，贷记“利润分配——未分配利润”科目。

4.本科目期末贷方余额反映对外发行资产管理产品份额对应的总金额。

（二十三）4004 其他综合收益。

1.本科目核算未在当期损益中确认的利得和损失，包括分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值变动及其以预期信用损失为基础计提的损失准备等。

2.本科目可按其他综合收益的具体内容进行明细核算。

3.其他综合收益的主要账务处理参见“其他债权投资”、“应收申购款”、“应付赎回款”、“实收资金”等科目的账务处理。

4.本科目期末余额反映累积的其他综合收益。

（二十四）4103 本年（期）利润。

1.本科目核算本年（期）的资产管理产品的净收益 （或净亏损）。

2.期末结转利润时，应将各损益类科目的金额转入本科目相应明细科目，结平各损益类科目。结转后本科目的贷方

余额为当期的净利润，借方余额为当期的净亏损。

3.年度终了（期末），应将本科目余额结转到“利润分配——未分配利润”科目，借记本科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损做相反分录。结转后本科目应无余额。

（二十五）4104 利润分配。

1.本科目核算按规定分配给产品持有人的净收益以及历次分配（或弥补亏损）后的余额。

2.本科目可按“应付利润”、“未分配利润”进行明细核算。

3.利润分配的主要账务处理。

（1）除权日，根据资产管理产品利润分配方案，借记本科目（应付利润），贷记“应付利润”科目。

（2）产品申购或转换转入确认日，参见“应收申购款”科目的账务处理。

（3）产品赎回或转换转出确认日，参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（4）产品红利再投资，参见“实收资金”科目的账务处理。

（5）期末，应将本期实现的净利润转入本科目，借记“本年（期）利润”科目，贷记本科目（未分配利润），如为净损失做相反分录；将本科目“应付利润”明细科目余额转入“未分配利润”明细科目，借记本科目（未分配利润），贷记

本科目（应付利润）。结转后，除“未分配利润”明细科目外，本科目的其他明细科目应无余额。

4.本科目期末贷方余额反映累积的未分配利润，借方余额反映未弥补亏损。

（二十六）6011 利息收入。

1.本科目核算以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按照实际利率法计算的利息收入。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.利息收入的主要账务处理参见“债权投资”、“其他债权投资”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十七）6101 公允价值变动损益。

1.本科目核算交易性金融资产、交易性金融负债、衍生工具等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。

2.本科目可按股票、债券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.公允价值变动损益的主要账务处理参见“交易性金融资产”、“交易性金融负债”、“衍生工具”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十八）6111 投资收益。

1.本科目核算资产管理产品确认的投资收益或投资损失，包括持有交易性金融资产期间取得的投资收益以及处置交易性金融资产、交易性金融负债、衍生工具等实现的损益等。

2.本科目可按股票、债券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.投资收益的主要账务处理参见“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“交易性金融负债”、“衍生工具”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十九）6405 管理人报酬。

1.本科目核算按规定计提的管理人报酬。

2.本科目可分别“管理费”和“业绩报酬”等进行明细核算。

3.管理人报酬的主要账务处理。

参见“应付管理人报酬”科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十）6406 托管费。

1.本科目核算按规定计提的托管费。

2.托管费的主要账务处理参见“应付托管费”科目的账务处理。

3.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十一）6407 销售服务费。

1.本科目核算按规定计提的销售服务费。

2.销售服务费的主要账务处理参见“应付销售服务费”科目的账务处理。

3.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十二）6408 投资顾问费。

1.本科目核算资产管理产品向第三方投资顾问支付的投资顾问费。

2.本科目可按投资顾问费的类别和支付对象等进行明细核算。

3.投资顾问费的主要账务处理参见“应付投资顾问费”科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十三）6605 其他费用。

1.本科目核算资产管理产品运营过程中发生的其他管理费用，包括但不限于注册登记费、持有人大会费用、账户服务费、估值服务费、审计费、律师费、咨询费等。

2.本科目可按费用项目进行明细核算。

3.其他费用的主要账务处理。

资产管理产品发生注册登记费等其他费用的，应当在注册登记等相关服务受益期内确认相关费用。即按当期应承担的费用，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十四）6702 信用减值损失。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的减值损失。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.信用减值损失的主要账务处理参见“贷款”、“债权投资”、“其他债权投资”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

附 2:

会计报表格式

资产管理产品对不存在相应业务的报表项目可根据重要性原则并结合实际情况进行必要删减，对确需单独列示的内容可增加报表项目。资产管理产品需要编制合并财务报表的，可参照财政部印发的有关合并财务报表格式的规定。

资产负债表

会资管 01 表

编制单位：　　年　月　日　　单位：元

资 产	期末余额	上年年末余额	负债和净资产	期末余额	上年年末余额
资 产：			负 债：		
货币资金			短期借款		
结算备付金			交易性金融负债		
存出保证金			衍生金融负债		
衍生金融资产			卖出回购金融资产款		
应收清算款			应付管理人报酬		
应收利息			应付托管费		
应收股利			应付销售服务费		
应收申购款			应付投资顾问费		
买入返售金融资产			应交税费		
发放贷款和垫款			应付清算款		
交易性金融资产			应付赎回款		
债权投资			应付利息		
其他债权投资			应付利润		
其他权益工具投资			其他负债		
长期股权投资			**负债合计**		
其他资产			净资产：		
			实收资金		
			其他综合收益		
			未分配利润		
			净资产合计		
资产总计			**负债和净资产总计**		

利润表

会资管 02 表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业总收入		
利息收入		
投资收益（损失以“-”填列）		
其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认产生的收益		
公允价值变动收益（损失以“-”填列）		
汇兑收益（损失以“-”填列）		
其他业务收入		
二、营业总支出		
管理人报酬		
其中：暂估管理人报酬		
托管费		
销售服务费		
投资顾问费		
利息支出		
信用减值损失		
税金及附加		
其他费用		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
六、综合收益总额		

净资产变动表

会资管 03 表

编制单位：　　年度　　单位：元

项　　目	本年金额				上年金额			
	实收资金	其他综合收益	未分配利润	净资产合计	实收资金	其他综合收益	未分配利润	净资产合计
一、上年年末余额								
加：会计政策变更								
前期差错更正								
其他								
二、本年年初余额								
三、本年增减变动额（减少以“-”号填列）								
（一）综合收益总额								
（二）产品持有人申购和赎回								
其中：产品申购								
产品赎回								
（三）利润分配								
（四）其他综合收益结转留存收益								
四、本年年末余额								

关于印发《<民间非营利组织会计制度>若干问题的解释》的通知

财会〔2020〕9号

党中央有关部门，国务院有关部委、有关直属机构，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：

为了进一步明确民间非营利组织有关经济业务或事项的会计处理，提高会计信息质量，根据《民间非营利组织会计制度》（财会〔2004〕7号）的规定，我们制定了《<民间非营利组织会计制度>若干问题的解释》，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：《民间非营利组织会计制度》若干问题的解释

财　政　部

2020年6月15日

附件：

《民间非营利组织会计制度》若干问题的解释

一、关于社会服务机构等非营利组织的会计核算

根据《民间非营利组织会计制度》（财会〔2004〕7号，以下简称《民非制度》）第二条规定，同时具备《民非制度》第二条第二款所列三项特征的非营利性民办学校、医疗机构等社会服务机构，境外非政府组织在中国境内依法登记设立的代表机构应当按照《民非制度》进行会计核算。

二、关于接受非现金资产捐赠

（一）对于民间非营利组织接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产，应当按照《民非制度》第十六条的规定确定其入账价值。

（二）对于以公允价值作为其入账价值的非现金资产，民间非营利组织应当按照《民非制度》第十七条所规定的顺序确定公允价值。

《民非制度》第十七条第一款第（一）项规定的“市场价格”，一般指取得资产当日捐赠方自产物资的出厂价、捐赠方所销售物资的销售价、政府指导价、知名大型电商平台同类或者类似商品价格等。

《民非制度》第十七条第一款第（二）项规定的“合理的计价方法”，包括由第三方机构进行估价等。

（三）对于民间非营利组织接受非现金资产捐赠时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应当计入当期费用，借记“筹资费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）民间非营利组织接受捐赠资产的有关凭据或公允价值以外币计量的，应当按照取得资产当日的市场汇率将外币金额折算为人民币金额记账。当汇率波动较小时，也可以采用当期期初的汇率进行折算。

三、关于受托代理业务

（一）《民非制度》第四十八条规定的“受托代理业务”是指有明确的转赠或者转交协议，或者虽然无协议但同时满足以下条件的业务：

1.民间非营利组织在取得资产的同时即产生了向具体受益人转赠或转交资产的现时义务，不会导致自身净资产的增加。

2.民间非营利组织仅起到中介而非主导发起作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并且没有权利改变受益人，也没有权利改变资产的用途。

3.委托人已明确指出了具体受益人个人的姓名或受益单位的名称，包括从民间非营利组织提供的名单中指定一个或若干个受益人。

（二）民间非营利组织从事受托代理业务时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应当计入当期费用，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

四、关于长期股权投资

（一）对于因接受股权捐赠形成的表决权、分红权与股权比例不一致的长期股权投资，民间非营利组织应当根据《民非制度》第二十七条的规定，并结合经济业务实质判断是否对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响关系。

（二）民间非营利组织因对外投资对被投资单位具有控制权的，应当按照《民非制度》第二十七条的规定采用权益法进行核算，并在会计报表附注中披露投资净损益和被投资单位财务状况、经营成果等信息。

五、关于限定性净资产

（一）《民非制度》第五十六条规定的限定性净资产中所称的“限制”，是指由民间非营利组织之外的资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的。该限制只有在比民间非营利组织的宗旨、目的或章程等关于资产使用的要求更为具体明确时，才能成为《民非制度》所称的“限制”。

（二）民间非营利组织应当根据《民非制度》第五十七条的规定，区分以下限制解除的不同情况，确定将限定性净资产转为非限定性净资产的金额：

1.对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求在收到资产后的特定时期之内使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在相应期间之内按照实际使用的相关资产金额转为非限定性净资产。

2.对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求在收到资产后的特定日期之后使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在该特定日期全额转为非限定性净资产。

3.对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规设置用途限制而形成的限定性净资产，应当在使用时按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产。

其中，对固定资产、无形资产仅设置用途限制的，应当自取得该资产开始，按照计提折旧或计提摊销的金额，分期将相关限定性净资产转为非限定性净资产。在处置固定资产、无形资产时，应当将尚未重分类的相关限定性净资产全额转为非限定性净资产。

4.如果资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在特定时期之内或特定日期之后将限定性净资产用于特定用途，应当在相应期间之内或相应日期之后按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产。

其中，要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定时期之内将该项资产用于特定用途的，应当在该规定时期内，

对相关限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定日期之后将该项资产用于特定用途的，应当在特定日期之后，自资产用于规定用途开始，在资产预计剩余使用年限内，对相关限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

与限定性净资产相关的固定资产、无形资产，应当按照《民非制度》规定计提折旧或计提摊销。

5.对于资产提供者或者国家有关法律、行政法规撤销对限定性净资产所设置限制的，应当在撤销时全额转为非限定性净资产。

（三）资产提供者或者国家有关法律、行政法规对以前期间未设置限制的资产增加限制时，应当将相关非限定性净资产转为限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“限定性净资产”科目。

六、关于注册资金

（一）执行《民非制度》的社会团体、基金会、社会服务机构设立时取得的注册资金，应当直接计入净资产。注册资金的使用受到时间限制或用途限制的，在取得时直接计入限定性净资产；其使用没有受到时间限制和用途限制的，在取得时直接计入非限定性净资产。

前款规定的注册资金，应当在现金流量表“收到的其他与业务活动有关的现金”项目中填列。

（二）社会团体、基金会、社会服务机构变更登记注册资金属于自愿采取的登记事项变更，并不引起资产和净资产的变动，无需进行会计处理。

七、关于承接政府购买服务取得的收入

按照《民非制度》第五十九条的规定，民间非营利组织承接政府购买服务属于交换交易，取得的相关收入应当记入“提供服务收入”等收入类科目，不应当记入“政府补助收入”科目。

八、关于存款利息

民间非营利组织取得的存款利息，属于《民非制度》第三十五条规定的“为购建固定资产而发生的专门借款”产生且在“允许资本化的期间内”的，应当冲减在建工程成本；除此以外的存款利息应当计入其他收入。

九、关于境外非政府组织代表机构的总部拨款收入

（一）执行《民非制度》的境外非政府组织代表机构（下同）应当增设“4701 总部拨款收入”科目，核算从其总部取得的拨款收入。

（二）境外非政府组织代表机构取得总部拨款收入时，按照取得的金额，借记“现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入非限定性净资产，借记本科目，贷记“非限定性净资产”科目。

如果存在限定性总部拨款收入，则应当在本科目设置“限定性收入”、“非限定收入”明细科目，在期末将“限定性收入”明细科目本期发生额转入限定性净资产。

（四）境外非政府组织代表机构应当在业务活动表收入部分“投资收益”项目与“其他收入”项目之间增加“总部拨款收入”项目。本项目应当根据“总部拨款收入”科目的本期发生额填列。

十、关于资产减值损失

（一）按照《民非制度》第七十一条第（六）项规定，会计报表附注应当披露“重大资产减值情况的说明”。民间非营利组织应当在“管理费用”科目下设置“资产减值损失”明细科目，核算因提取资产减值准备而确认的资产减值损失。

（二）长期投资、固定资产、无形资产的资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

十一、关于出资设立其他民间非营利组织

（一）民间非营利组织按规定出资设立其他民间非营利组织，不属于《民非制度》规定的长期股权投资，应当计入当期费用。设立与实现本组织业务活动目标相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“业务活动成本”科目；设立

与实现本组织业务活动目标不相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“其他费用”科目。

（二）本解释施行前民间非营利组织出资设立其他民间非营利组织并将出资金额计入长期股权投资的，应当自本解释施行之日，将原“长期股权投资”科目余额中对其他民间非营利组织的出资金额转入“非限定性净资产”科目（以前年度出资）或“业务活动成本”、“其他费用”科目（本年度出资）。

十二、关于关联方关系及其交易的披露

民间非营利组织与关联方发生关联方交易的，应当按照《民非制度》第七十一条第（十一）项规定，在会计报表附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

（一）本解释所称的交易要素，至少应当包括：

1.交易的金额。

2.未结算项目的金额、条款和条件。

3.未结算应收项目的坏账准备金额。

4.定价政策。

（二）本解释所称关联方，是指一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的相关各方。以下各方构成民间非营利组织的关联方：

1.该民间非营利组织的设立人及其所属企业集团的其他成员单位。

2.该民间非营利组织控制、共同控制或施加重大影响的企业。

3.该民间非营利组织设立的其他民间非营利组织。

4.由该民间非营利组织的设立人及其所属企业集团的其他成员单位共同控制或施加重大影响的企业。

5.由该民间非营利组织的设立人及其所属企业集团的其他成员单位设立的其他民间非营利组织。

6.该民间非营利组织的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制民间非营利组织活动的人员。与关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与该组织的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。关键管理人员一般包括：民间非营利组织负责人、理事、监事、分支（代表）机构负责人等。

7.该民间非营利组织的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的企业。

8.该民间非营利组织的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员设立的其他民间非营利组织。

此外，以面向社会开展慈善活动为宗旨的民间非营利组织（包括社会团体、基金会、社会服务机构等），与《中华人民共和国慈善法》所规定的主要捐赠人也构成关联方。

（三）本解释所称关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。关联方交易的类型通常包括以下各项：

1.购买或销售商品及其他资产。

2.提供或接受劳务。

3.提供或接受捐赠。

4.提供资金。

5.租赁。

6.代理。

7.许可协议。

8.代表民间非营利组织或由民间非营利组织代表另一方进行债务结算。

9.关键管理人员薪酬。

十三、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。

附件 1：

民间非营利组织会计制度

第一章 总 则

第一条 为了规范民间非营利组织的会计核算，保证会计信息的真实、完整，根据《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律、行政法规的规定，制定本制度。

第二条 本制度适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征的民间非营利组织。民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。

适用本制度的民间非营利组织应当同时具备以下特征：

（一）该组织不以营利为宗旨和目的；

（二）资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报；

（三）资源提供者不享有该组织的所有权。

第三条 会计核算应当以民间非营利组织的交易或者事项为对象，记录和反映该组织本身的各项业务活动。

第四条 会计核算应当以民间非营利组织的持续经营为前提。

第五条 会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。

第六条 会计核算应当以人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的民间非营利组织，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。

民间非营利组织在核算外币业务时，应当设置相应的外币账户。外币账户包括外币现金、外币银行存款、以外币结算的债权和债务账户等，这些账户应当与非外币的各该相同账户分别设置，并分别核算。

民间非营利组织发生外币业务时，应当将有关外币金额折算为记账本位币金额记账。除另有规定外，所有与外币业务有关的账户，应当采用业务发生时的汇率。当汇率波动较小时，也可以采用业务发生当期期初的汇率进行折算。

各种外币账户的外币余额，期末时应当按照期末汇率折合为记账本位币。按照期末汇率折合的记账本位币金额与账面记账本位币金额之间的差额，作为汇兑损益计入当期费用。但是，属于在借款费用应予资本化的期间内发生的与购建固定资产有关的外币专门借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当予以资本化，计入固定资产成本。借款费用应予资本化的期间依照本制度第三十五条加以确定。

本制度所称外币业务是指以记账本位币以外的货币进行的款项收付、往来结算等业务。

本制度所称的专门借款是指为购建固定资产而专门借入的款项。

第七条 会计核算应当以权责发生制为基础。

第八条 民间非营利组织在会计核算时，应当遵循以下基本原则：

（一）会计核算应当以实际发生的交易或者事项为依据，如实反映民间非营利组织的财务状况、业务活动情况和现金流量等信息。

（二）会计核算所提供的信息应当能够满足会计信息使用者（如捐赠人、会员、监管者等）的需要。

（三）会计核算应当按照交易或者事项的实质进行，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为其依据。

（四）会计政策前后各期应当保持一致，不得随意变更。如有必要变更，应当在会计报表附注中披露变更的内容和理由、变更的累积影响数，以及累积影响数不能合理确定的理由等。

（五）会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，会计信息应当口径一致、相互可比。

（六）会计核算应当及时进行，不得提前或延后。

（七）会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了，便于理解和使用。

（八）在会计核算中，所发生的费用应当与其相关的收入相配比，同一会计期间内的各项收入和与其相关的费用，应当在该会计期间内确认。

（九）资产在取得时应当按照实际成本计量，但本制度有特别规定的，按照特别规定的计量基础进行计量。其后，资产账面价值的调整，应当按照本制度的规定执行；除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外，民间非营利组织一律不得自行调整资产账面价值。

（十）会计核算应当遵循谨慎性原则。

（十一）会计核算应当合理划分应当计入当期费用的支出和应当予以资本化的支出。

（十二）会计核算应当遵循重要性原则，对资产、负债、净资产、收入、费用等有较大影响，并进而影响财务会计报告使用者据以做出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务会计报告中予以充分披露；对于非重要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不致于误导会计信息使用者做出正确判断的前提下，可适当简化处理。

第九条 会计记账应当采用借贷记账法。

第十条 会计记录的文字应当使用中文。在民族自治地区，会计记录可以同时使用当地通用的一种民族文字。境外民间非营利组织在中华人民共和国境内设立的代表处、办事处等机构，也可以同时使用一种外国文字记账。

第十一条 民间非营利组织应当根据有关会计法律、行政法规和本制度的规定，在不违反本制度的前提下，结合其具体情况，制定会计核算办法。

第十二条 民间非营利组织填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等，按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》等规定执行。

第十三条 民间非营利组织应当根据国家有关法律、行政法规和内部会计控制规范，结合本单位的业务活动特点，制定相适应的内部会计控制制度，以加强内部会计监督，提高会计信息质量和管理水平。

第二章 资 产

第十四条 资产是指过去的交易或者事项形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源，该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益或者服务潜力。资产应当按其流动性分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和受托代理资产等。

第十五条 民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对短期投资、应收款项、存货、长期投资等资产是否发生了减值进行检查，如果这些资产发生了减值，应当计提减值准备，确认减值损失，并计入当期费用。对于固定资产、无形资产等其他资产，如果发生了重大减值，也应当计提减值准备，确认减值损失，并计入当期费用。如果已计提减值准备的资产价值在以后会计期间得以恢复，则应当在该资产已计提减值准备的范围内部分或全部转回已确认的减值损失，冲减当期费用。

第十六条 对于民间非营利组织接受捐赠的现金资产，应当按照实际收到的金额入账。对于民间非营利组织接受捐赠的非现金资产，如接受捐赠的短期投资、存货、长期投资、固定资产和无形资产等，应当按照以下方法确定其入账价值：

（一）如果捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等）的，应当按照凭据上标明的金额作为入账价值。如果凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大，受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值。

（二）如果捐赠方没有提供有关凭据的，受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。

对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

第十七条 本制度中所称的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。公允价值的确定顺序如下：

（一）如果同类或者类似资产存在活跃市场的，应当按照同类或者类似资产的市场价格确定公允价值。

（二）如果同类或类似资产不存在活跃市场，或者无法找到同类或者类似资产的，应当采用合理的计价方法确定资产的公允价值。

在本制度规定应当采用公允价值的情况下，如果有确凿的证据表明资产的公允价值确实无法可靠计量，则民间非营利组织应当设置辅助账，单独登记所取得资产的名称、数量、来源、用途等情况，并在会计报表附注中作相关披露。在以后会计期间，如果该资产的公允价值能够可靠计量，民间非营利组织应当在其能够可靠计量的会计期间予以确认，并以公允价值计量。

第十八条 民间非营利组织如发生非货币性交易，应当按照以下原则处理：

（一）以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

（二）非货币性交易中如果发生补价，应区别不同情况处理：

1.支付补价的民间非营利组织，应以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

2.收到补价的民间非营利组织，应按以下公式确定换入资产的入账价值和应确认的收入或费用：

换入资产入账价值＝换出资产账面价值－（补价÷换出资产公允价值）×换出资产账面价值－（补价÷换出资产公允价值）×应交税金＋应支付的相关税费

应确认的收入或费用＝补价×[1－（换出资产账面价值＋应交税金）÷换出资产公允价值]

（三）在非货币性交易中，如果同时换入多项资产，应按换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换出资产的账面价值总额和应支付的相关税费进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。

本制度所称非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。其中，货币性资产是指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产；非货币性资产是指货币性资产以外的资产。

第一节 流动资产

第十九条 流动资产是指预期可在1年内（含1年）变现或者耗用的资产，主要包括现金、银行存款、短期投资、应收款项、预付账款、存货、待摊费用等。

第二十条 民间非营利组织应当设置现金和银行存款日记账，按照业务发生顺序逐日逐笔登记。有外币现金和存款的民间非营利组织，还应当分别按人民币和外币进行明细核算。

现金的核算应当做到日清月结，其账面余额必须与库存数相符；银行存款的账面余额应当与银行对账单定期核对，并与按月编制的银行存款余额调节表调节相符。

本制度所称的账面余额是指会计科目的账面实际余额，不扣除作为该科目备抵的项目（如累计折旧、资产减值准备等）。

第二十一条 短期投资是指能够随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资，包括股票、债券投资等。

（一）短期投资在取得时应当按照投资成本计量。短期投资取得时的投资成本按以下方法确定：

1.以现金购入的短期投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关税费作为其投资成本。实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当作为应收款项单独核算，不构成短期投资成本。

2.接受捐赠的短期投资，按照本制度第十六条的规定确定其投资成本。

3.通过非货币性交易换入的短期投资，按照本制度第十八条的规定确定其投资成本。

（二）短期投资的利息或现金股利应当于实际收到时冲减投资的账面价值，但在购买时已计入应收款项的现金股利或者利息除外。

（三）期末，民间非营利组织应当按照本制度第十五条的规定对短期投资是否发生了减值进行检查。如果短期投资的市价低于其账面价值，应当按照市价低于账面价值的差额计提短期投资跌价准备，确认短期投资跌价损失并计入当期费用。如果短期投资的市价高于其账面价值，应当在该短期投资期初已计提跌价准备的范围内转回市价高于账面价值的差额，冲减当期费用。

（四）处置短期投资时，应当将实际取得价款与短期投资账面价值的差额确认为当期投资损益。

本制度所称的账面价值是指某会计科目的账面余额减去相关的备抵项目后的净额。

民间非营利组织的委托贷款和委托投资（包括委托理财）应当区分期限长短，分别作为短期投资和长期投资核算和列报。

第二十二条 应收款项是指民间非营利组织在日常业务活动过程中发生的各项应收未收债权，包括应收票据、应收账款和其他应收款等。

（一）应收款项应当按照实际发生额入账，并按照往来单位或个人等设置明细账，进行明细核算。

（二）期末，应当分析应收款项的可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备，确认坏账损失并计入当期费用。

第二十三条 预付账款是指民间非营利组织预付给商品供应单位或者服务提供单位的款项。

预付账款应当按照实际发生额入账，并按照往来单位或个人等设置明细账，进行明细核算。

第二十四条 存货是指民间非营利组织在日常业务活动中持有以备出售或捐赠的，或者为了出售或捐赠仍处在生产过程中的，或者将在生产、提供服务或日常管理过程中耗用的材料、物资、商品等。

（一）存货在取得时，应当以其实际成本入账。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。其中，采购成本一般包括实际支付的采购价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。加工成本包括直接人工以及按照合理方法分配的与存货加工有关的间接费用。其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。接受捐赠的存货，按照本制度第十六条的规定确定其成本。通过非货币性交易换入的存货，按照本制度第十八条的规定确定其成本。

（二）存货在发出时，应当根据实际情况采用个别计价法、先进先出法或者加权平均法，确定发出存货的实际成本。

（三）存货应当定期进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的盘盈、盘亏以及变质、毁损等存货，应当及时查明原因，并根据民间非营利组织的管理权限，经理事会、董事会或类似权力机构批准

后，在期末结账前处理完毕。对于盘盈的存货，应当按照其公允价值入账，并确认为当期收入；对于盘亏或者毁损的存货，应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等，将净损失确认为当期费用。

（四）期末，民间非营利组织应当按照本制度第十五条的规定对存货是否发生了减值进行检查。如果存货的可变现净值低于其账面价值，应当按照可变现净值低于账面价值的差额计提存货跌价准备，确认存货跌价损失并计入当期费用。如果存货的可变现净值高于其账面价值，应当在该存货期初已计提跌价准备的范围内转回可变现净值高于账面价值的差额，冲减当期费用。

本制度所称的可变现净值是指在正常业务活动中，以存货的估计售价减去至完工将要发生的成本以及销售所必需的费用后的金额。

第二十五条 待摊费用是指民间非营利组织已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的、分摊期在 1 年以内（含 1 年）的各项费用，如预付保险费、预付租金等。

待摊费用应当按其受益期限在 1 年内分期平均摊销，计入有关费用。

第二节 长期投资

第二十六条 长期投资，是指除短期投资以外的投资，包括长期股权投资和长期债权投资等。

第二十七条 长期股权投资应当按照以下原则核算。

（一）长期股权投资在取得时，应当按取得时的实际成本作为初始投资成本。初始投资成本按以下方法确定：

1.以现金购入的长期股权投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用，作为初始投资成本。实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利，应当作为应收款项单独核算，不构成初始投资成本。

2.接受捐赠的长期股权投资，按照本制度第十六条的规定，确定其初始投资成本。

3.通过非货币性交易换入的长期股权投资，按照本制度第十八条的规定确定其初始投资成本。

（二）长期股权投资应当区别不同情况，分别采用成本法或者权益法核算。如果民间非营利组织对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响，长期股权投资应当采用成本法进行核算；如果民间非营利组织对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响，长期股权投资应当采用权益法进行核算。

采用成本法核算时，被投资单位经股东大会或者类似权力机构批准宣告发放的利润或现金股利，作为当期投资收益。

采用权益法核算时，按应当享有或应当分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额调整投资账面价值，并作为当期投资损益。按被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算分得的部分，减少投资账面价值。

被投资单位宣告分派的股票股利不作账务处理，但应当设置辅助账进行数量登记。

本制度所称的控制是指有权决定被投资单位的财务和经营政策，并能据以从该单位的经营活动中获得利益；本制度所称的共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制；本制度所称的重大影响，是指对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。

（三）处置长期股权投资时，应当将实际取得价款与投资账面价值的差额确认为当期投资损益。

第二十八条 长期债权投资应当按照以下原则核算。

（一）长期债权投资在取得时，应当按取得时的实际成本作为初始投资成本。初始投资成本按以下方法确定：

1.以现金购入的长期债权投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用，作为初始投资成本。实际支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当作为应收款项单独核算，不构成初始投资成本。

2.接受捐赠取得的长期债权投资，按照本制度第十六条的规定确定其初始投资成本。

3.通过非货币性交易换入的长期债权投资，按照本制度第十八条的规定确定其初始投资成本。

（二）长期债权投资应当按照票面价值与票面利率按期计算确认利息收入。长期债券投资的初始投资成本与债券面值之间的差额，应

当在债券存续期间，按照直线法于确认相关债券利息收入时予以摊销。

（三）持有可转换公司债券的民间非营利组织，可转换公司债券在转换为股份之前，应当按一般债券投资进行处理。当民间非营利组织行使转换权利，将其持有的债券投资转换为股份时，应当按其账面价值减去收到的现金后的余额，作为股权投资的初始投资成本。

（四）处置长期债权投资时，应当将实际取得价款与投资账面价值的差额，确认为当期投资损益。

第二十九条 民间非营利组织改变投资目的，将短期投资划转为长期投资，应当按短期投资的成本与市价孰低结转。

第三十条 期末，民间非营利组织应当按照本制度第十五条的规定对长期投资是否发生了减值进行检查。如果长期投资的可收回金额低于其账面价值，应当按照可收回金额低于账面价值的差额计提长期投资减值准备，确认长期投资减值损失并计入当期费用。如果长期投资的可收回金额高于其账面价值，应当在该长期投资期初已计提减值准备的范围内转回可收回金额高于账面价值的差额，冲减当期费用。

本制度所称可收回金额是指资产的销售净价与预期从该资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者，其中销售净价是指销售价值减资产处置费用后的余额。

第三节 固定资产

第三十一条 固定资产，是指同时具有以下特征的有形资产：

（一）为行政管理、提供服务、生产商品或者出租目的而持有的；

（二）预计使用年限超过 1 年；

（三）单位价值较高。

第三十二条 固定资产在取得时，应当按取得时的实际成本入账。取得时的实际成本包括买价、包装费、运输费、交纳的有关税金等相关费用，以及为使固定资产达到预定可使用状态前所必要的支出。固定资产取得时的实际成本应当根据具体情况分别确定：

（一）外购的固定资产，按照实际支付的买价、相关税费以及为使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该固定资产的其他支出（如运输费、安装费、装卸费等）确定其成本。

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

（二）自行建造的固定资产，按照建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部必要支出确定其成本。

（三）接受捐赠的固定资产，应当按照本制度第十六条的规定确定其成本。

（四）通过非货币性交易换入的固定资产，按照本制度第十八条的规定确定其成本。

（五）融资租入的固定资产，按照租赁协议或者合同确定的价款、运输款、途中保险费、安装调试费以及融资租入固定资产达到预定可使用状态前发生的借款费用等确定其成本。

第三十三条 在建工程，包括施工前期准备、正在施工中的建筑工程、安装工程、技术改造工程等。工程项目较多且工程支出较大的，应当按照工程项目的性质分项核算。

第三十四条 在建工程应当按照所建造工程达到预定可使用状态前实际发生的全部必要支出确定其工程成本，并单独核算。在建工程的工程成本应当根据以下具体情况分别确定：

（一）对于自营工程，按照直接材料、直接人工、直接机械使用费等确定其成本。

（二）对于出包工程，按照应支付的工程价款等确定其成本。

第三十五条 为购建固定资产而发生的专门借款的借款费用在规定的允许资本化的期间内，应当按照专门借款的借款费用的实际发生额予以资本化，计入在建工程成本。这里的借款费用包括因借款而发生的利息、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额。

只有在以下三个条件同时具备时，因专门借款所发生的借款费用才允许开始资本化：

（一）资产支出已经发生；

（二）借款费用已经发生；

（三）为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

如果固定资产的购建活动发生非正常中断，并且中断时间连续超过 3 个月（含 3 个月），应当暂停借款费用的资本化，将中断期间内所发生的借款费用确认为当期费用，直至资产的购建活动重新开始。但是，如果中断是使购建的固定资产达到预定可使用状态所必要的程序，则借款费用的资本化应当继续进行。

当所购建的固定资产达到预定可使用状态时，应当停止借款费用的资本化，之后所发生的借款费用应当于发生时计入当期费用。通常所购建的固定资产达到以下状态时，应当视为所购建的固定资产已经达到预定可使用状态：

（一）固定资产的实体建造（包括安装）工作已经全部完成或者实质上已经完成；

（二）所购建的固定资产与设计要求或者合同要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计或者合同要求不相符的地方，也不影响其正常使用；

（三）继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

第三十六条 所购建的固定资产已达到预定可使用状态时，应当自达到预定可使用状态之日起，将在建工程成本转入固定资产核算。

第三十七条 民间非营利组织应当对固定资产计提折旧，在固定资产的预计使用寿命内系统地分摊固定资产的成本。

民间非营利组织应当根据固定资产的性质和消耗方式，合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值。

民间非营利组织应当按照固定资产所含经济利益或者服务潜力的预期实现方式选择折旧方法，可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。折旧方法一经确定，不得随意变更。如果由于固定资产所含经济利益或者服务潜力预期实现方式发生重大改变而确实需要变更的，应当在会计报表附注中披露相关信息。

第三十八条 民间非营利组织应当按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。

第三十九条 与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入民间非营利组织的经济利益或者服务潜力超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使服务质量实质性提高，或者使商品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，但其增计后的金额不应当超过该固定资产的可收回金额。其他后续支出，应当计入当期费用。

第四十条 民间非营利组织由于出售、报废或者毁损等原因而发生的固定资产清理净损益，应当计入当期收入或者费用。

第四十一条 用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或者历史价值并作长期或者永久保存的典藏等，作为固定资产核算，但不必计提折旧。在资产负债表中，应当单列“文物文化资产”项目予以单独反映。

第四十二条 民间非营利组织对固定资产应当定期或者至少每年实地盘点一次。对盘盈、盘亏的固定资产，应当及时查明原因，写出

书面报告，并根据管理权限经董事会、理事会或类似权力机构批准后，在期末结账前处理完毕。盘盈的固定资产应当按照其公允价值入账，并计入当期收入；盘亏的固定资产在减去过失人或者保险公司等赔款和残料价值之后计入当期费用。

第四十三条 民间非营利组织对固定资产的购建、出售、清理、报废和内部转移等都应当办理会计手续，并应当设置固定资产明细账（或者固定资产卡片）进行明细核算。

第四节 无形资产

第四十四条 无形资产是指民间非营利组织为开展业务活动、出租给他人或为管理目的而持有的且没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。

第四十五条 无形资产在取得时，应当按照取得时的实际成本入账。

（一）购入的无形资产，按照实际支付的价款确定其实际成本。

（二）自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，作为无形资产的实际成本。依法取得前，在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等直接计入当期费用。

（三）接受捐赠的无形资产，按照本制度第十六条的规定确定其实际成本。

（四）通过非货币性交易换入的无形资产，按照本制度第十八条的规定确定其实际成本。

第四十五条 无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，计入当期费用。如预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，该无形资产的摊销年限按如下原则确定：

（一）合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销期不应超过合同规定的受益年限；

（二）合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的，摊销期不应超过法律规定的有效年限；

（三）合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销期不应超过受益年限和有效年限两者之中较短者。

如果合同没有规定受益年限，法律也没有规定有效年限的，摊销期不应超过 10 年。

第四十七条 民间非营利组织处置无形资产，应当将实际取得的价款与该项无形资产的账面价值之间的差额，计入当期收入或者费用。

第五节 受托代理资产

第四十八条 受托代理资产是指民间非营利组织接受委托方委托从事受托代理业务而收到的资产。在受托代理过程中，民间非营利组织通常只是从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿将资产转赠

给指定的其他组织或者个人。民间非营利组织本身只是在委托代理过程中起中介作用，无权改变受托代理资产的用途或者变更受益人。

民间非营利组织应当对受托代理资产比照接受捐赠资产的原则进行确认和计量，但在确认一项受托代理资产时，应当同时确认一项受托代理负债。

第三章 负 债

第四十九条 负债是指过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致含有经济利益或者服务潜力的资源流出民间非营利组织。负债应当按其流动性分为流动负债、长期负债和受托代理负债等。

第五十条 或有事项是指过去的交易或者事项形成的一种状况，其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件，应当将其确认为负债，以清偿该负债所需支出的最佳估计数予以计量，并在资产负债表中单列项目予以反映：

（一）该义务是民间非营利组织承担的现时义务；

（二）该义务的履行很可能导致含有经济利益或者服务潜力的资源流出民间非营利组织；

（三）该义务的金额能够可靠地计量。

第五十一条 流动负债是指将在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付款项、应付工资、应交税金、预收账款、预提费用和预计负债等。

（一）短期借款是指民间非营利组织向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下（含1年）的各种借款。

（二）应付款项是指民间非营利组织在日常业务活动过程中发生的各项应付票据、应付账款和其他应付款等应付未付款项。

（三）应付工资是指民间非营利组织应付未付的员工工资。

（四）应交税金是指民间非营利组织应交未交的各种税费。

（五）预收账款是指民间非营利组织向服务和商品购买单位预收的各种款项。

（六）预提费用是指民间非营利组织预先提取的已经发生但尚未支付的费用，如预提的租金、保险费、借款利息等。

（七）预计负债是指民间非营利组织对因或有事项所产生的现时义务而确认的负债。

第五十二条 各项流动负债应当按实际发生额入账。

短期借款应当按照借款本金和确定的利率按期计提利息，计入当期费用。

第五十三条 长期负债是指偿还期限在1年以上（不含1年）的负债，包括长期借款、长期应付款和其他长期负债。

（一）长期借款是指民间非营利组织向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以上（不含1年）的各种借款。

（二）长期应付款主要是指民间非营利组织融资租入固定资产发生的应付租赁款。

（三）其他长期负债是指除长期借款和长期应付款外的长期负债。

第五十四条 各项长期负债应当按实际发生额入账。

第五十五条 受托代理负债是指民间非营利组织因从事受托代理交易、接受受托代理资产而产生的负债。受托代理负债应当按照相对应的受托代理资产的金额予以确认和计量。

第四章 净资产

第五十六条 民间非营利组织的净资产是指资产减去负债后的余额。净资产应当按照其是否受到限制，分为限定性净资产和非限定性净资产等。

如果资产或者资产所产生的经济利益（如资产的投资收益和利息等）的使用受到资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的时间限制或（和）用途限制，则由此形成的净资产即为限定性净资产，国家有关法律、行政法规对净资产的使用直接设置限制的，该受限制的净资产亦为限定性净资产；除此之外的其他净资产，即为非限定性净资产。

本制度所称的时间限制，是指资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在收到资产后的特定时期之内或特定日期之后使用该项资产，或者对资产的使用设置了永久限制。

本制度所称的用途限制，是指资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织将收到的资产用于某一特定的用途。

民间非营利组织的董事会、理事会或类似权力机构对净资产的使用所作的限定性决策、决议或拨款限额等，属于民间非营利组织内部管理上对资产使用所作的限制，不属于本制度所界定的限定性净资产。

第五十七条 如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

当存在下列情况之一时，可以认为限定性净资产的限制已经解除：

（一）所限定净资产的限制时间已经到期；

（二）所限定净资产规定的用途已经实现（或者目的已经达到）；

（三）资产提供者或者国家有关法律、行政法规撤销了所设置的限制。

如果限定性净资产受到两项或两项以上的限制，应当在最后一项限制解除时，才能认为该项限定性净资产的限制已经解除。

第五章 收 入

第五十八条 收入是指民间非营利组织开展业务活动取得的、导致本期净资产增加的经济利益或者服务潜力的流入。收入应当按其来源分为捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、投资收益、商品销售收入等主要业务活动收入和其他收入等。

（一）捐赠收入是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入。

（二）会费收入是指民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取的会费。

（三）提供服务收入是指民间非营利组织根据章程等的规定向其服务对象提供服务取得的收入，包括学费收入、医疗费收入、培训收入等。

（四）政府补助收入是指民间非营利组织接受政府拨款或者政府机构给予的补助而取得的收入。

（五）商品销售收入是指民间非营利组织销售商品（如出版物、药品等）等所形成的收入。

（六）投资收益是指民间非营利组织因对外投资取得的投资净损益。

民间非营利组织如果有除上述捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、商品销售收入、投资收益之外的其他主要业务活动收入，也应当单独核算。

（七）其他收入，是指除上述主要业务活动收入以外的其他收入，如固定资产处置净收入、无形资产处置净收入等。

对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

第五十九条 民间非营利组织在确认收入时，应当区分交换交易所形成的收入和非交换交易所形成的收入。

（一）交换交易是指按照等价交换原则所从事的交易，即当某一主体取得资产、获得服务或者解除债务时，需要向交易对方支付等值或者大致等值的现金，或者提供等值或者大致等值的货物、服务等的交易。如按照等价交换原则销售商品、提供劳务等均属于交换交易。

对于因交换交易所形成的商品销售收入，应当在下列条件下同时满足时予以确认：

1.已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

2.既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；

3.与交易相关的经济利益能够流入民间非营利组织；

4.相关的收入和成本能够可靠地计量。

对于因交换交易所形成的提供劳务收入，应当按以下规定予以确认：

1.在同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在完成劳务时确认收入；

2.如果劳务的开始和完成分属不同的会计年度，可以按完工进度或完成的工作量确认收入。

对于因交换交易所形成的因让渡资产使用权而发生的收入应当在下列条件同时满足时予以确认：

1.与交易相关的经济利益能够流入民间非营利组织；

2.收入的金额能够可靠地计量。

（二）非交换交易是指除交换交易之外的交易。在非交换交易中，某一主体取得资产、获得服务或者解除债务时，不必向交易对方支付等值或者大致等值的现金，或者提供等值或者大致等值的货物、服务等；或者某一主体在对外提供货物、服务等时，没有收到等值或者大致等值的现金、货物等。如捐赠、政府补助等均属于非交换交易。

对于因非交换交易所形成的收入，应当在同时满足下列条件时予以确认：

1.与交易相关的含有经济利益或者服务潜力的资源能够流入民间非营利组织并为其所控制，或者相关的债务能够得到解除；

2.交易能够引起净资产的增加；

3.收入的金额能够可靠地计量。

一般情况下，对于无条件的捐赠或政府补助，应当在捐赠或政府补助收到时确认收入；对于附条件的捐赠或政府补助，应当在取得捐赠资产或政府补助资产控制权时确认收入，但当民间非营利组织存在需要偿还全部或部分捐赠资产（或者政府补助资产）或者相应金额的现时义务时，应当根据需要偿还的金额同时确认一项负债和费用。

第六十条 民间非营利组织对于各项收入应当按是否存在限定区分为非限定性收入和限定性收入进行核算。

如果资产提供者对资产的使用设置了时间限制或者（和）用途限制，则所确认的相关收入为限定性收入；除此之外的其他收入，为非限定性收入。

民间非营利组织的会费收入、提供服务收入、商品销售收入和投资收益等一般为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。民间非营利组织的捐赠收入和政府补助收入，应当视相关资产提供者对资产的使用是否设置了限制，分别限定性收入和非限定性收入进行核算。

第六十一条 期末，民间非营利组织应当将本期限定性收入和非限定性收入分别结转至净资产项下的限定性净资产和非限定性净资产。

第六章 费 用

第六十二条 费用是指民间非营利组织为开展业务活动所发生的、导致本期净资产减少的经济利益或者服务潜力的流出。费用应当按照其功能分为业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等。

（一）业务活动成本，是指民间非营利组织为了实现其业务活动目标、开展其项目活动或者提供服务所发生的费用。如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务比较单一，可以将相关费用全部归集在“业务活动成本”项目下进行核算和列报；如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务种类较多，民间非营利组织应当在“业务活动成本”项目下分别项目、服务或者业务大类进行核算和列报。

（二）管理费用，是指民间非营利组织为组织和管理其业务活动所发生的各项费用，包括民间非营利组织董事会（或者理事会或者类

似权力机构）经费和行政管理人员的工资、奖金、福利费、住房公积金、住房补贴、社会保障费、离退休人员工资及补助，以及办公费、水电费、邮电费、物业管理费、差旅费、折旧费、修理费、租赁费、无形资产摊销费、资产盘亏损失、资产减值损失、因预计负债所产生的损失、聘请中介机构费和应偿还的受赠资产等。其中，福利费应当依法根据民间非营利组织的管理权限，按照董事会、理事会或类似权力机构等的规定据实列支。

（三）筹资费用，是指民间非营利组织为筹集业务活动所需资金而发生的费用，它包括民间非营利组织为了获得捐赠资产而发生的费用以及应当计入当期费用的借款费用、汇兑损失（减汇兑收益）等。民间非营利组织为了获得捐赠资产而发生的费用包括举办募款活动费、准备、印刷和发放募款宣传资料费以及其他与募款或者争取捐赠资产有关的费用。

（四）其他费用，是指民间非营利组织发生的、无法归属到上述业务活动成本、管理费用或者筹资费用中的费用，包括固定资产处置净损失、无形资产处置净损失等。

民间非营利组织的某些费用如果属于多项业务活动或者属于业务活动、管理活动和筹资活动等共同发生的，而且不能直接归属于某一类活动，应当将这些费用按照合理的方法在各项活动中进行分配。

第六十三条 民间非营利组织发生的业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用，应当在发生时按其发生额计入当期费用。

第六十四条 期末，民间非营利组织应当将本期发生的各项费用结转至净资产项下的非限定性净资产，作为非限定性净资产的减项。

第七章 财务会计报告

第六十五条 财务会计报告是反映民间非营利组织财务状况、业务活动情况和现金流量等的书面文件。

第六十六条 财务会计报告分为年度财务会计报告和中期财务会计报告。以短于一个完整的会计年度的期间（如半年度、季度和月度）编制的财务会计报告称为中期财务会计报告。年度财务会计报告则是以整个会计年度为基础编制的财务会计报告。

第六十七条 财务会计报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成。民间非营利组织对外提供的财务会计报告的内容、会计报表的种类和格式、会计报表附注应予披露的主要内容等，由本制度规定；民间非营利组织内部管理需要的会计报表由单位自行规定。

民间非营利组织在编制中期财务会计报告时，应当采用与年度会计报表相一致的确认与计量原则。中期财务会计报告的内容相对于年度财务会计报告而言可以适当简化，但仍应保证包括与理解中期期末财务状况和中期业务活动情况及其现金流量相关的重要财务信息。

第六十八条 民间非营利组织采用的会计政策前后各期应当保持一致，不得随意变更，除非符合下列条件之一：

（一）法律或会计制度等行政法规、规章的要求；

（二）这种变更能够提供有关民间非营利组织财务状况、业务活动情况和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

民间非营利组织应当采用追溯调整法核算会计政策的变更，如果追溯调整法不可行，则应当采用未来适用法核算；如果相关法律或会计制度等另有规定，则应当按照相关规定进行核算。

本制度中所称追溯调整法，是指对某项交易或者事项变更会计政策时，如同该交易或者事项初次发生时就开始采用新的会计政策，并以此对相关项目进行调整的方法。本制度所称未来适用法，是指对某项交易或者事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或者事项的方法。

第六十九条 资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项，属于资产负债表日后事项。对于资产负债表日后事项，应当区分调整事项和非调整事项进行处理。

调整事项，是指资产负债表日后至财务会计报告批准报出日之间发生的，为资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据，有助于对资产负债表日存在情况有关的金额作出重新估计的事项。民间非营利组织应当就调整事项，对资产负债表日所确认的相关资产、负债和净资产，以及资产负债表日所属期间的相关收入、费用等进行调整。

非调整事项，是指资产负债表日后至财务会计报告批准报出日之间才发生的，不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务会计报告使用者作出正确估计和决策的事项。民间非营利组织

应当在会计报表附注中披露非调整事项的性质、内容，以及对财务状况和业务活动情况的影响。如无法估计其影响，应当说明理由。

第七十条 财务会计报告中的会计报表至少应当包括以下三张报表：

（一）资产负债表；

（二）业务活动表；

（三）现金流量表。

第七十一条 会计报表附注至少应当包括下列内容：

（一）重要会计政策及其变更情况的说明；

（二）董事会（或者理事会或者类似权力机构）成员和员工的数量、变动情况以及获得的薪金等报酬情况的说明；

（三）会计报表重要项目及其增减变动情况的说明；

（四）资产提供者设置了时间或用途限制的相关资产情况的说明；

（五）受托代理交易情况的说明，包括受托代理资产的构成、计价基础和依据、用途等；

（六）重大资产减值情况的说明；

（七）公允价值无法可靠取得的受赠资产和其他资产的名称、数量、来源和用途等情况的说明；

（八）对外承诺和或有事项情况的说明；

（九）接受劳务捐赠情况的说明；

（十）资产负债表日后非调整事项的说明；

（十一）有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。

第七十二条 财务情况说明书至少应当对下列情况作出说明：

（一）民间非营利组织的宗旨、组织结构以及人员配备等情况；

（二）民间非营利组织业务活动基本情况，年度计划和预算完成情况，产生差异的原因分析，下一会计期间业务活动计划和预算等；

（三）对民间非营利组织业务活动有重大影响的其他事项。

第七十三条 民间非营利组织对外投资，而且占对被投资单位资本总额50%以上（不含50%），或者虽然占该单位资本总额不足50%但具有实质上的控制权的，或者对被投资单位具有控制权的，应当编制合并会计报表。

第七十四条 民间非营利组织的年度财务会计报告至少应当于年度终了后4个月内对外提供。如果民间非营利组织被要求对外提供中期财务会计报告的，应当在规定的时间内对外提供。

会计报表的填列，以人民币“元”为金额单位，“元”以下填至“分”。

第七十五条 民间非营利组织对外提供的财务会计报告应当依次编定页数，加具封面，装订成册，加盖公章。封面上应当注明：组织名称、组织登记证号、组织形式、地址、报表所属年度或者中期、报出日期，并由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还应当由总会计师签名并盖章。

第八章 附 则

第七十六条 本制度自2005年1月1日起施行。

附件 2：

民间非营利组织会计制度——会计科目和会计报表

第一部分 总说明

一、本制度统一规定会计科目的编号，以便于编制会计凭证，登记账簿，查阅账目，实行会计电算化。民间非营利组织不得随意打乱重编。某些会计科目之间留有空号，供增设会计科目之用。

二、民间非营利组织应当按照本制度的规定，设置和使用会计科目。在不影响会计核算要求和会计报表指标汇总，以及对外提供统一的财务会计报告的前提下，可以根据实际情况自行增设、减少或合并某些会计科目。

明细科目的设置，除本制度已有规定者外，在不违反统一会计核算要求的前提下，民间非营利组织可以根据需要自行确定。

三、对于会计科目名称，民间非营利组织可以根据本组织的具体情况，在不违背会计科目使用原则的基础上，确定适合于本组织的会计科目名称。

四、民间非营利组织在填制会计凭证、登记会计账簿时，应当填列会计科目的名称，或者同时填列会计科目的名称和编号，不得只填科目编号，不填列科目名称。

五、民间非营利组织应当根据本制度有关财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法的要求，对外提供真实、完整的财务会计报告。民间非营利组织不得违反规定，随意改变财务会计报告的

编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务会计报告有关数据的会计口径。

六、民间非营利组织的年度和中期财务会计报告，至少应当反映两个年度或两个相关会计期间的比较数据。

第二部分 会计科目名称和编号

顺序号　　编 号　　名 称

一、资产类

1　1001 现金

2　1002 银行存款

3　1009 其他货币资金

4　1101 短期投资

5　1102 短期投资跌价准备

6　1111 应收票据

7　1121 应收账款

8　1122 其他应收款

9　1131 坏账准备

10　1141 预付账款

11　1201 存货

12　1202 存货跌价准备

13　1301 待摊费用

14　1401 长期股权投资

15　1402 长期债权投资

16　1421 长期投资减值准备

17　1501 固定资产

18　1502 累计折旧

19　1505 在建工程

20　1506 文物文化资产

21　1509 固定资产清理

22　1601 无形资产

23　1701 受托代理资产

二、负债类

24　2101 短期借款

25　2201 应付票据

26　2202 应付账款

27　2203 预收账款

28　2204 应付工资

29　2206 应交税金

30　2209 其他应付款

31　2301 预提费用

32　2401 预计负债

33　2501 长期借款

34　2502 长期应付款

35　2601 受托代理负债

三、净资产类

36　3101 非限定性净资产

37　3102 限定性净资产

四、收入费用类

38	4101	捐赠收入
39	4201	会费收入
40	4301	提供服务收入
41	4401	政府补助收入
42	4501	商品销售收入
43	4601	投资收益
44	4901	其他收入
45	5101	业务活动成本
46	5201	管理费用
47	5301	筹资费用
48	5401	其他费用

第三部分 会计科目使用说明

一、资产类

1001 现金

一、本科目核算民间非营利组织的库存现金。

二、民间非营利组织应当严格按照国家有关现金管理的规定收支现金，并严格按照本制度规定核算现金的各项收支业务。

三、现金收支的主要账务处理如下：

（一）从银行提取现金，按照支票存根所记载的提取金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目；将现金存入银行，根据银行退回的进账单第一联，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）因支付内部职工出差等原因所需的现金，按照支出凭证所记载的金额，借记“其他应收款”等科目，贷记本科目；收到出差人员交回的差旅费剩余款并结算时，按实际收回的现金，借记本科目，按应报销的金额，借记有关科目，按实际借出的现金，贷记“其他应收款”科目。

（三）因其他原因收到现金，借记本科目，贷记有关科目；支出现金，借记有关科目，贷记本科目。

四、民间非营利组织应当设置“现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计数、现金支出合计数和结余数，并将结余数与实际库存数核对，做到账款相符。

五、每日终了结算现金收支、财产清查等发现的现金短缺或溢余，应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，在期末结账前处理完毕：

（一）如为现金短缺，属于应由责任人或保险公司赔偿的部分，借记“其他应收款”科目，贷记“现金”科目；属于无法查明的其他原因的部分，借记“管理费用”科目，贷记“现金”科目。

（二）如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的部分，借记“现金”科目，贷记“其他应付款”科目；属于无法查明的其他原因的部分，借记“现金”科目，贷记“其他收入”科目。

六、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织实际持有的库存现金。

1002 银行存款

一、本科目核算民间非营利组织存入银行或其他金融机构的存款。

民间非营利组织的外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款等在“其他货币资金”科目核算，不在本科目核算。

二、民间非营利组织应当严格按照国家有关支付结算办法，正确地进行银行存款收支业务的结算，并按照本制度规定核算银行存款的各项收支业务。

三、银行存款收支的主要账务处理如下：

（一）将款项存入银行和其他金融机构，借记本科目，贷记“现金”、“应收账款”、“捐赠收入”、“会费收入”等有关科目。

（二）提取和支出存款时，借记“现金”、“应付账款”、“业务活动成本”、“管理费用”等有关科目，贷记本科目。

（三）收到的存款利息，借记本科目，贷记“其他应收款”、“筹资费用”等科目。但是，

收到的属于在借款费用应予资本化的期间内发生的与购建固定资产专门借款有关的存款利息，借记本科目，贷记“其他应收款”、“在建工程”科目。

四、民间非营利组织发生外币业务时的账务处理：

（一）以外币购入商品、设备、服务等，按照购入当日（或当期期初）的市场汇率将支付的外币或应支付的外币折算为人民币金额，借记“固定资产”、“存货”等科目，贷记“现金”、“银行存款”、“应付账款”等科目的外币账户。

（二）以外币销售商品、提供服务或者获得外币捐赠等，按照收入确认当日（或当期期初）的市场汇率将收取的外币或应收取的外币折算为人民币金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目的外币账户，贷记“捐赠收入”、“提供服务收入”、“商品销售收入”等科目。

（三）借入外币借款时，按照借入当日（或当期期初）的市场汇率将借入款项折算为人民币金额，借记“银行存款”科目的外币账户，贷记“短期借款”、“长期借款”等科目的外币账户；偿还外币借款时，按照偿还当日（或当期期初）的市场汇率将偿还款项折算为人民币金

额，借记“短期借款”、“长期借款”等科目的外币账户，贷记“银行存款”科目的外币账户。

（四）发生外币兑换业务时，如为购入外币，按照购入当日（或当期期初）的市场汇率将购入的外币折算为人民币金额，借记“银行存款”科目的外币账户，按照实际支付的人民币金额，贷记“银行存款”科目的人民币账户，两者之间的差额，借记或贷记“筹资费用”等科目；如为卖出外币，按照实际收到的人民币金额，借记“银行存款”科目的人民币账户，按照卖出当日（或当期期初）的市场汇率将卖出的外币折算为人民币金额，贷记“银行存款”科目的外币账户，两者之间的差额，借记或贷记“筹资费用”等科目。

各种外币账户的外币余额，期末时应当按照期末汇率折合为人民币。按照期末汇率折合的人民币金额与账面人民币金额之间的差额，作为汇兑损益计入当期费用。但是，属于在借款费用应予资本化的期间内发生的与购建固定资产有关的外币专门借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当予以资本化，记入“在建工程”科目。

五、银行存款的收款凭证和付款凭证的填制日期和依据分别如下：

（一）采用支票方式。收款单位对于收到的支票，应填制进账单，并连同支票送交银行，根据银行盖章退给收款单位的收款凭证联和有关的原始凭证编制收款凭证，或根据银行转来由签发人送交银行的支票后，经银行审查盖章的收款凭证联和有关的原始凭证编制收款凭

证；付款单位对于付出的支票，应根据支票存根和有关原始凭证编制付款凭证。

（二）采用汇兑结算方式。收款单位对于汇入的款项，应在收到银行的收账通知时，据以编制收款凭证；付款单位对于汇出的款项，应在向银行办理汇款后，根据汇款回单编制付款凭证。

（三）采用银行汇票方式。收款单位应当将汇票、解讫通知和进账单送交银行，根据银行退回的进账单和有关的原始凭证编制收款凭证；付款单位应在收到银行签发的银行汇票后，根据“银行汇票申请书（存根联）”编制付款凭证。如有多余款项或因汇票超过付款期等原因而退款时，应根据银行的多余款收账通知编制收款凭证。

（四）采用商业汇票方式，应当分别商业承兑汇票和银行承兑汇票方式：

1.采用商业承兑汇票方式的，收款单位将要到期的商业承兑汇票连同填制的邮划或电划委托收款凭证，一并送交银行办理转账，根据银行的盖章退回的收账通知，据以编制收款凭证；付款单位在收到银行的付款通知时，据以编制付款凭证。

2.采用银行承兑汇票方式的，收款单位将要到期的银行承兑汇票连同填制的邮划或电划委托收款凭证，一并送交银行办理转账，根据银行的收账通知，据以编制收款凭证；付款单位在收到银行的付款通知时，据以编制付款凭证。

收款单位将未到期的商业汇票向银行申请贴现时，应按规定填制贴现凭证，连同汇票一并送交银行，根据银行的收账通知，据以编制收款凭证。

（五）采用银行本票方式。收款单位按规定受理银行本票后，应将本票连同进账单送交银行办理转账，根据银行盖章退回给收款单位的收款凭证联和有关原始凭证编制收款凭证；付款单位在填送“银行本票申请书”并将款项交存银行，收到银行签发的银行本票后，根据申请书存根联编制付款凭证。收款单位因银行本票超过付款期限或其他原因要求退款时，在交回本票和填制的进账单经银行审核盖章后，根据银行退回给收款单位的收款凭证联编制收款凭证。

（六）采用委托收款结算方式。收款单位对于托收款项，根据银行的收账通知，据以编制收款凭证；付款单位在收到银行转来的委托收款凭证后，根据委托收款凭证的付款通知和有关的原始凭证，编制付款凭证。

（七）采用托收承付结算方式。收款单位对于托收款项，根据银行的收账通知和有关的原始凭证，据以编制收款凭证；付款单位对于承付的款项，应于承付时根据托收承付结算凭证的承付支款通知和有关发票账单等原始凭证，据以编制付款凭证。如拒绝付款，属于全部拒付的，不作账务处理；属于部分拒付的，付款部分按上述规定处理，拒付部分不作账务处理。

（八）以现金存入银行，应根据银行盖章退回的交款回单及时编制现金付款凭证，据以登记“现金日记账”和“银行存款日记账”。向银

行提取现金，根据支票存根编制银行存款付款凭证，据以登记“银行存款日记账”和“现金日记账”。

（九）收到的存款利息，根据银行通知及时编制收款凭证。

六、民间非营利组织应按开户银行和其他金融机构、存款种类等，分别设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。月度终了，民间非营利组织账面余额与银行对账单余额之间如有差额，必须逐笔查明原因进行处理，并按月编制“银行存款余额调节表”调节相符。

七、民间非营利组织应加强对银行存款的管理，并定期对银行存款进行检查，如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经部分或者全部不能收回的，应当将不能收回的金额确认为当期损失，冲减银行存款，借记“管理费用”科目，贷记本科目。

八、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织实际存在银行或其他金融机构的款项。

1009 其他货币资金

一、本科目核算民间非营利组织的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款（或者存入其他金融机构）等各种其他货币资金。

二、外埠存款，是指民间非营利组织到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项。民间非营利组织将款项委

托当地银行汇往采购地开立专户时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。收到采购员交来供应单位发票账单等报销凭证时，借记“存货”等科目，贷记本科目。将多余的外埠存款转回当地银行时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

三、银行汇票存款，是指民间非营利组织为取得银行汇票按规定存入银行的款项。民间非营利组织在填送“银行汇票申请书”并将款项交存银行，取得银行汇票后，根据银行盖章退回的申请书存根联，借记本科目，贷记“银行存款”科目。民间非营利组织使用银行汇票后，根据发票账单等有关凭证，借记“存货”等科目，贷记本科目；如有多余款或因汇票超过付款期等原因而退回款项，根据开户行转来的银行汇票第四联（多余款收账通知），借记“银行存款”科目，贷记本科目。

四、银行本票存款，是指民间非营利组织为取得银行本票按规定存入银行的款项。民间非营利组织向银行提交“银行本票申请书”并将款项交存银行，取得银行本票后，根据银行盖章退回的申请书存根联，借记本科目，贷记“银行存款”科目。民间非营利组织使用银行本票后，根据发票账单等有关凭证，借记“存货”等科目，贷记本科目。因本票超过付款期等原因而要求退款时，应当填制进账单一式两联，连同本票一并送交银行，根据银行盖章退回的进账单第一联，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

五、信用卡存款，是指民间非营利组织为取得信用卡按照规定存入银行的款项。民间非营利组织应按规定填制申请表，连同支票和有关资料一并送交发卡银行，根据银行盖章退回的进账单第一联，借记

本科目，贷记“银行存款”科目。民间非营利组织用信用卡购物或支付有关费用，借记有关科目，贷记本科目。民间非营利组织信用卡在使用过程中，需向其账户续存资金的，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

六、信用证保证金存款，是指民间非营利组织为取得信用证按规定存入银行的保证金。民间非营利组织向银行交纳保证金，根据银行退回的进账单第一联，借记本科目，贷记“银行存款”科目。根据开证行交来的信用证来单通知书及有关单据列明的金额，借记“存货”等科目，贷记本科目和“银行存款”科目。

七、存出投资款，是指民间非营利组织存入证券公司但尚未进行投资的现金。民间非营利组织向证券公司划出资金时，应按实际划出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目；购买股票、债券等时，按实际发生的金额，借记“短期投资”等科目，贷记本科目。

八、本科目应设置“外埠存款”、“银行汇票”、“银行本票”、“信用卡存款”、“信用证保证金存款”、“存出投资款”等明细科目，并按外埠存款的开户银行、银行汇票或本票的收款单位等设置明细账。

九、民间非营利组织应加强对其他货币资金的管理，及时办理结算，对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应按规定及时转回，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

十、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织实际持有的其他货币资金。

1101 短期投资

一、本科目核算民间非营利组织持有的能够随时变现并且持有时间不准备超过 1 年（含 1 年）的投资，包括股票、债券投资等。

本科目应当按照短期投资种类设置明细账，进行明细核算。

民间非营利组织如果有委托贷款或者委托投资（包括委托理财）且作为短期投资核算的，应当在本科目下单设明细科目核算。

二、短期投资的主要账务处理如下：

（一）短期投资在取得时应当按照投资成本计量，具体如下：

1.以现金购入的短期投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用作为其投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

如果实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，则按照实际支付的全部价款减去其中已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息后的金额作为短期投资成本，借记本科目，按照应领取的现金股利或债券利息，借记“其他应收款”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目。

2.接受捐赠的短期投资，按照所确定的投资成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）收到被投资单位发放的利息或现金股利，按照实际收到的金额借记“银行存款”等科目，贷记本科目。但是，实际收到在购买时

已记入“其他应收款”科目的利息或现金股利时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

持有股票期间所获得的股票股利，不作账务处理，但应在辅助账簿中登记所增加的股份。

（三）出售短期投资或到期收回债券本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照已计提的减值准备，借记“短期投资跌价准备”科目，按照所出售或收回短期投资的账面余额，贷记本科目，按照未领取的现金股利或利息，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记“投资收益”科目。

三、期末，民间非营利组织应当对短期投资是否发生了减值进行检查。如果短期投资的市价低于其账面价值，应当按照市价低于账面价值的差额计提短期投资跌价准备。如果短期投资的市价高于其账面价值，应当在该短期投资期初已计提跌价准备的范围内转回市价高于账面价值的差额。

四、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织持有的各种股票、债券等短期投资的成本。

1102 短期投资跌价准备

一、本科目核算民间非营利组织提取的短期投资跌价准备。

二、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对短期投资是否发生了减值进行检查，如果发生了减值，应当计提短期投资跌价准备。

如果已计提跌价准备的短期投资价值在以后期间得以恢复，则应当在已计提跌价准备的范围内部分或全部转回已确认的跌价损失，冲减当期费用。

三、短期投资跌价准备的主要账务处理如下：

（一）如果短期投资的期末市价低于账面价值，按照市价低于账面价值的差额，借记“管理费用——短期投资跌价损失”科目，贷记本科目。

（二）如果以前期间已计提跌价准备的短期投资的价值在当期得以恢复，即短期投资的期末市价高于账面价值，按照市价高于账面价值的差额，在原已计提跌价准备的范围内，借记本科目，贷记“管理费用——短期投资跌价损失”科目。

四、民间非营利组织出售或收回短期投资，或者以其他方式处置短期投资时，应当同时结转已计提的跌价准备。

五、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织已计提的短期投资跌价准备。

1111 应收票据

一、本科目核算民间非营利组织因销售商品、提供服务等而收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、应收票据的主要账务处理如下：

（一）因销售商品、提供服务等收到开出、承兑的商业汇票，按照应收票据的面值，借记本科目，贷记“商品销售收入”、“提供服务收入”等科目。

（二）收到应收票据以抵偿应收账款时，按照应收票据的面值，借记本科目，贷记“应收账款”科目。

（三）持未到期的应收票据向银行贴现，应当根据银行盖章退回的贴现凭证第四联收账通知，按实际收到的金额（即减去贴现息后的净额），借记“银行存款”科目，按照应收票据的账面余额，贷记本科目，按照差额，借记“筹资费用”科目。

贴现的商业承兑汇票到期，因承兑人的银行账户不足支付，申请贴现的民间非营利组织收到银行退回的应收票据、支款通知和拒绝付款理由书或付款人未付票款通知书时，按照所付本息，借记“应收账款”科目，贷记“银行存款”科目；如果申请贴现的民间非营利组织的银行存款账户余额不足，银行作逾期贷款处理时，按照转作贷款的本息，借记“应收账款”科目，贷记“短期借款”科目。

（四）将持有的应收票据背书转让，已取得所需物资时，按照所取得物资应确认的成本，借记“存货”等科目，按照应收票据的账面余额，贷记本科目，按照实际收到或支付的银行存款等，借记或贷记“银行存款”等科目。

（五）应收票据到期时，应当分别情况处理：

1.收回应收票据，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照应收票据的账面余额，贷记本科目。

2.因付款人无力支付票款，收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒绝付款证明等，按照应收票据的账面余额，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

（六）如果有确凿证据表明所持有的未到期应收票据不能够收回或收回的可能性不大时，按照应收票据账面余额，借记“应收账款”科目，贷记“应收票据”科目。

（七）如果应收票据为带息票据，应当在持有期间的期末、贴现、背书转让或票据到期时，按照带息应收票据的票面价值和确定的利率计提利息，计提的利息增加带息应收票据的账面余额，借记本科目，贷记“筹资费用”科目。

到期不能收回的带息应收票据，转入“应收账款”科目核算后，期末不再计提利息，其所包含的利息，在有关备查簿中进行登记，待实际收到时再冲减收到当期的筹资费用，借记“银行存款”等科目，贷记“筹资费用”科目。

三、民间非营利组织应当设置“应收票据备查簿”，逐笔登记每一应收票据的种类、号数和出票日期、票面金额、票面利率、交易合同号和付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日期、贴现率和贴现净额、计提的利息，以及收款日期和收回金额、退票情况等资料，应收票据到期结清票款或退票后，应当在备查簿内逐笔注销。

四、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织持有的商业汇票的票面价值和应计利息。

1121 应收账款

一、本科目核算民间非营利组织因销售商品、提供服务等主要业务活动，应当向会员、购买单位或接受服务单位等收取的、但尚未实际收到的款项。

二、应收账款的主要账务处理如下：

（一）发生应收账款时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“会费收入”、“提供服务收入”、“商品销售收入”等科目。

（二）收回应收账款时，按照实际收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）如果应收账款改用商业汇票结算，在收到承兑的商业汇票时，按照票面价值，借记“应收票据”科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对应收账款进行全面检查，计提坏账准备。对于确实无法收回的应收账款应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，按照无法收回的应收账款金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。

如果已转销的应收账款在以后期间又收回，按照实际收回的金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

四、本科目应当按照债务人设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织尚未收回的应收账款。

1122 其他应收款

一、本科目核算民间非营利组织除应收票据、应收账款以外的其他各项应收、暂付款项，包括应收股利、应收利息、应向职工收取的各种垫付款项、职工借款、应收保险公司赔款等。

二、其他应收款的主要账务处理如下：

（一）对外进行短期或长期股权投资应收取的现金股利：

1.购入股票时，如果实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利，按照实际支付的全部价款减去其中已宣告但尚未领取的现金股利后的金额，借记“短期投资”、“长期股权投资”科目，按照应当领取的现金股利，借记本科目，按照实际支付的价款，贷记“银行存款”等科目。

2.对外长期股权投资应分得的现金股利或利润，应当于被投资单位宣告发放现金股利或分派利润时，借记本科目，贷记“投资收益”或“长期股权投资”等科目。

3.实际收到的现金股利或利润，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）对外进行短期或长期债权投资应收取的利息（到期一次还本付息的长期债券投资应收取的利息，在“长期债权投资”科目核算，不在本科目核算）：

1.购入债券，如果实际支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，按照实际支付的全部价款减去其中已到付息期但尚未领

取的利息后的金额，借记“短期投资”、“长期债权投资”科目，按照应当领取的利息，借记本科目，按照实际支付的价款，贷记“银行存款”等科目。

2.分期付息、到期还本的债券以及分期付息的其他长期债权投资持有期间，已到付息期而应收未收的利息，应于确认投资收益时，按照应获得的利息，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

3.实际收到的利息，按照实际收到的利息金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（三）发生的其他各项应收、暂付款项等，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目；收回上述各项款项时，借记“现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对其他应收款进行全面检查，计提坏账准备。对于确实无法收回的其他应收款应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，按照无法收回的其他应收款金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。

如果已转销的其他应收款在以后期间又收回，按照实际收回的金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

四、本科目应按其他应收款的项目进行分类，并按不同的债务人设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映尚未收回的其他应收款。

1131 坏账准备

一、本科目核算民间非营利组织提取的坏账准备。

二、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对应收款项进行全面检查，分析其可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备，确认坏账损失并计入当期费用。当期应补提或冲减的坏账准备按照以下公式计算：

当期应补提或冲减的坏账准备＝当期按应收款项计算应计提的坏账准备金额-本科目贷方余额（或+本科目借方余额）

三、坏账准备的主要账务处理：

（一）提取坏账准备时，借记“管理费用——坏账损失”科目，贷记本科目；冲减坏账准备时，借记本科目，贷记“管理费用——坏账损失”科目。

（二）对于确实无法收回的应收款项，应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，按照无法收回的应收账款金额，借记本科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。

如果已确认并转销的应收款项在以后期间又收回，按照实际收回的金额，借记“应收账款”、“其他应收款”科目，贷记本科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织已提取的坏账准备。

1141 预付账款

一、本科目核算民间非营利组织预付给商品供应单位或者服务提供单位的款项。

二、预付账款的主要账务处理如下：

（一）因购货而预付款项时，按照实际预付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）收到所购货物时，按照应确认所购货物成本的金额，借记“存货”等科目，按照本科目账面余额，贷记本科目，按照退回或补付的款项，借记或贷记“银行存款”等科目。

（三）如果有确凿证据表明预付账款并不符合预付款项性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，按照预付账款账面余额，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织对其预付账款，一般不计提坏账准备。如果有确凿证据表明预付账款并不符合预付款项性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当先将其转入其他应收款，然后再按规定计提坏账准备。

四、本科目应按供应单位设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织实际预付的款项。

1201 存货

一、本科目核算民间非营利组织在日常业务活动中持有以备出售或捐赠的，或者为了出售或捐赠仍处在生产过程中的，或者将在生产、

提供服务或日常管理过程中耗用的材料、物资、商品等，包括材料、库存商品、委托加工材料，以及达不到固定资产标准的工具、器具等。

本科目应当按照存货的种类和存在形式设置明细账进行明细核算。

二、存货的主要账务处理如下：

（一）存货在取得时，应当以其成本入账，具体如下：

1.外购的存货，按照采购成本（一般包括实际支付的采购价格、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用），借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。民间非营利组织可以根据需要在本科目下设置“材料”、“库存商品”等明细科目。

2.自行加工或委托加工完成的存货，按照采购成本、加工成本（包括直接人工以及按照合理方法分配的与存货加工有关的间接费用）和其他成本（指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出），借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付工资”等科目。民间非营利组织可以根据实际情况，在本科目下设置“生产成本”等明细科目，归集相关成本。

3.接受捐赠的存货，按照所确定的成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）存货在发出时，应当根据实际情况采用个别计价法、先进先出法或者加权平均法，确定发出存货的实际成本，具体如下：

1.业务活动过程中领用存货，按照确定的成本，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

2.对外出售或捐赠存货，按照确定的出售存货成本，借记“业务活动成本”等科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织的各种存货，应当定期进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的盘盈、盘亏以及变质、毁损等存货，应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，在期末结账前处理完毕：

（一）如为存货盘盈，按照其公允价值，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）如为存货盘亏或者毁损，按照存货账面价值扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“管理费用”科目，按照可以收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照存货的账面余额，贷记本科目。

四、期末，民间非营利组织应当对存货是否发生了减值进行检查。如果存货的可变现净值低于其账面价值，应当按照可变现净值低于账面价值的差额计提存货跌价准备。如果存货的可变现净值高于其账面价值，应当在该存货期初已计提跌价准备的范围内转回可变现净值高于账面价值的差额。

五、本科目期末借方余额，反映存货实际库存价值。

1202 存货跌价准备

一、本科目核算民间非营利组织提取的存货跌价准备。

二、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对存货是否发生了减值进行检查，如果发生了减值，应当计提存货跌价准备。

如果已计提跌价准备的存货价值在以后期间得以恢复，则应当在已计提跌价准备的范围内部分或全部转回已确认的跌价损失，冲减当期费用。

三、存货跌价准备的主要账务处理如下：

（一）如果存货的期末可变现净值低于账面价值，按照可变现净值低于账面价值的差额，借记“管理费用——存货跌价损失”科目，贷记本科目。

（二）如果以前期间已计提跌价准备的存货价值在当期得以恢复，即存货的期末可变现净值高于账面价值，按照可变现净值高于账面价值的差额，在原已计提跌价准备的范围内，借记本科目，贷记“管理费用——存货跌价损失”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织已计提的存货跌价准备。

1301 待摊费用

一、本科目核算民间非营利组织已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期在 1 年以内（含 1 年）的各项费用，如预付保险费、预付租金等。

二、民间非营利组织的待摊费用应当按照其受益期限在 1 年内分期平均摊销，计入当期费用。如果某项待摊费用已经不能使民间非营利组织受益，应当将其摊余价值一次全部转入当期费用。

三、待摊费用的主要账务处理如下：

（一）发生待摊费用，如预付保险费、预付租金时，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目。

（二）按照受益期限分期平均摊销时，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目应当按照摊销费用种类设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织各种已支出但尚未摊销的费用。

1401 长期股权投资

一、本科目核算民间非营利组织持有时间准备超过 1 年（不含 1 年）的各种股权性质的投资，包括长期股票投资和其他长期股权投资。

民间非营利组织如果有委托贷款或者委托投资（包括委托理财）且作为长期股权投资核算的，应当在本科目下单设明细科目核算。

二、长期股权投资应当区别不同情况，分别采用成本法或者权益法核算。如果民间非营利组织对被投资单位没有控制、共同控制和重大影响，长期股权投资应当采用成本法进行核算；如果民间非营利组织对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响，长期股权投资应当采用权益法进行核算。

三、长期股权投资的主要账务处理如下：

（一）长期股权投资在取得时，应当按照取得时的实际成本作为初始投资成本，具体如下：

1.以现金购入的长期股权投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用作为其初始投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

如果实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利，则按照实际支付的全部价款减去其中已宣告但尚未领取的现金股利后的金额作为其初始投资成本，借记本科目，按照应领取的现金股利，借记“其他应收款”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目。

2.接受捐赠的长期股权投资，按照所确定的初始投资成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）长期股权投资持有期间，按照不同情况分别采用成本法或者权益法核算：

1.采用成本法核算时，除非追加（或收回）投资或者发生减值，长期股权投资的账面价值一般保持不变。

（1）被投资单位宣告发放现金股利或利润时，按照宣告发放的现金股利或利润中属于民间非营利组织应享有的部分，确认当期投资收益，借记“其他应收款”科目，贷记“投资收益”科目。

（2）实际收到现金股利或利润时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

2.采用权益法核算时，长期股权投资的账面价值应当根据被投资单位当期净损益中民间非营利组织应享有或分担的份额，以及被投资单位宣告分派的现金股利或利润中属于民间非营利组织应享有的份额进行调整。

（1）期末，按照应当享有或应当分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额，调整长期股权投资账面价值，如被投资单位实现净利润，借记本科目，贷记“投资收益”科目，如被投资单位发生净亏损，借记“投资收益”科目，贷记本科目，但以长期股权投资账面价值减记至零为限。

（2）被投资单位宣告分派利润或现金股利时，按照宣告分派的现金股利或利润中属于民间非营利组织应享有的份额，调整长期股权投资账面价值，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。在实际收到现金股利或利润时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

3.被投资单位宣告分派的股票股利，不作账务处理，但应当设置辅助账，进行数量登记。

（三）处置长期股权投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照已计提的减值准备，借记“长期投资减值准备”科目，按照所处置长期股权投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未领取的已宣告发放的现金股利或利润，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（四）改变投资目的，将短期股权投资划转为长期股权投资，应当按短期股权投资的成本与市价孰低结转，并按此确定的价值作为长

期股权投资的成本，借记本科目，按照已计提的相关短期投资跌价准备，借记“短期投资跌价准备”科目，按照原短期股权投资的账面余额，贷记“短期投资”科目，按照其差额，借记或贷记“管理费用”科目。

四、期末，民间非营利组织应当对长期股权投资是否发生了减值进行检查。如果长期股权投资的可收回金额低于其账面价值，应当按照可收回金额低于账面价值的差额计提长期投资减值准备。如果长期股权投资的可收回金额高于其账面价值，应当在该长期股权投资期初已计提减值准备的范围内转回可收回金额高于账面价值的差额。

五、本科目应当按照被投资单位设置明细账，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织持有的长期股权投资的价值。

1402 长期债权投资

一、本科目核算民间非营利组织购入的在 1 年内（不含 1 年）不能变现或不准备随时变现的债券和其他债权投资。

二、民间非营利组织可以根据具体情况设置明细科目，进行明细核算，如：

（一）债券投资，下设明细科目：面值、溢价或折价、债券费用、应收利息等；

（二）可转换公司债券；

（三）其他债权投资。

民间非营利组织如果有委托贷款或者委托投资（包括委托理财）且作为长期债权投资核算的，应当在本科目下单设明细科目核算。

三、长期债权投资的主要账务处理如下：

（一）长期债权投资在取得时，应当按照取得时的实际成本作为初始投资成本，具体如下：

1.以现金购入的长期债权投资，按照实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用作为其初始投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

如果实际支付的价款中包含已到付息日但尚未领取的债券利息，则按照实际支付的全部价款减去其中已到付息日但尚未领取的债券利息后的金额作为其初始投资成本，借记本科目，按照应领取的利息，借记“其他应收款”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目。

2.接受捐赠的长期债权投资，按照所确定的初始投资成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）长期债权投资持有期间，应当按照票面价值与票面利率按期计算确认利息收入，如为到期一次还本付息的债券投资，借记本科目“债券投资（应收利息）”明细科目，贷记“投资收益”科目，如为分期付息、到期还本的债权投资，借记“其他应收款”科目，贷记“投资收益”科目。

长期债券投资的初始投资成本与债券面值之间的差额，应当在债券存续期间，按照直线法于确认相关债券利息收入时摊销，如初始投

资成本高于债券面值，按照应当分摊的金额，借记“投资收益”科目，贷记本科目，如初始投资成本低于债券面值，按照应当分摊的金额，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

（三）购入的可转换公司债券在转换为股份之前，应当按一般债券投资进行处理。可转换公司债券转换为股份时，按照所转换债券投资的账面价值减去收到的现金后的余额，借记“长期股权投资”科目，按照收到的现金等，借记“现金”、“银行存款”科目，按照所转换债券投资的账面价值，贷记本科目。

（四）处置长期债权投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照已计提的减值准备，借记“长期投资减值准备”科目，按照所处置长期债权投资的账面余额，贷记本科目，按照未领取的债券利息，贷记本科目“债券投资（应收利息）”明细科目或“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（五）改变投资目的，将短期债权投资划转为长期债权投资，应当按短期债权投资的成本与市价孰低结转，并按此确定的价值作为长期债权投资的成本，借记本科目，按照已计提的相关短期投资跌价准备，借记“短期投资跌价准备”科目，按照原短期债权投资的账面余额，贷记“短期投资”科目，按照其差额，借记或贷记“管理费用”科目。

四、期末，民间非营利组织应当对长期债权投资是否发生了减值进行检查。如果长期债权投资的可收回金额低于其账面价值，应当按照可收回金额低于账面价值的差额计提长期投资减值准备。如果长期

债权投资的可收回金额高于其账面价值，应当在该长期债权投资期初已计提减值准备的范围内转回可收回金额高于账面价值的差额。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织持有的长期债权投资价值。

1421 长期投资减值准备

一、本科目核算民间非营利组织提取的长期投资减值准备。

二、民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了，对长期投资是否发生了减值进行检查，如果发生了减值，应当计提长期投资减值准备。

如果已计提减值准备的长期投资价值在以后期间得以恢复，则应当在已计提减值准备的范围内部分或全部转回已确认的减值损失，冲减当期费用。

三、长期投资减值准备的主要账务处理如下：

（一）如果长期投资的期末可收回金额低于账面价值，按照可收回金额低于账面价值的差额，借记“管理费用——长期投资减值损失”科目，贷记本科目。

（二）如果以前期间已计提减值准备的长期投资价值在当期得以恢复，即长期投资的期末可收回金额高于账面价值，按照可收回金额高于账面价值的差额，在原计提减值准备的范围内，借记本科目，贷记“管理费用——长期投资减值损失”科目。

四、民间非营利组织出售或收回长期投资，或者以其他方式处置长期投资时，应当同时结转已计提的减值准备。

五、本科目的期末贷方余额，反映民间非营利组织已计提的长期投资减值准备。

1501 固定资产

一、本科目核算民间非营利组织固定资产的原价。固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：

（一）为行政管理、提供服务、生产商品或者出租目的而持有的；

（二）预计使用年限超过 1 年；

（三）单位价值较高。

二、民间非营利组织应当根据固定资产定义，结合本组织的具体情况，制定适合于本组织的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的折旧年限、折旧方法，作为进行固定资产核算的依据。

民间非营利组织的固定资产如果发生了重大减值，计提减值准备的，应当单独设置“固定资产减值准备”科目进行核算。

三、固定资产的主要账务处理如下：

（一）固定资产在取得时，应当按照取得时的实际成本入账。取得时的实际成本包括买价、包装费、运输费、交纳的有关税金等相关费用，以及为使固定资产达到预定可使用状态前所必要的支出。具体如下：

1.外购的固定资产，按照实际支付的买价、相关税费以及为使固定资产达到预定可使用状态前发生的可直接归属于该固定资产的其他支出（如运输费、安装费、装卸费等），借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按照各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。

2.自行建造的固定资产，按照建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

3.融资租入的固定资产，按照租赁协议或者合同确定的价款、运输费、途中保险费、安装调试费以及融资租入固定资产达到预定可使用状态前发生的借款费用等，借记本科目“融资租入固定资产”明细科目，贷记“长期应付款”科目。

4.接受捐赠的固定资产，按照所确定的成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）按月提取固定资产折旧时，按照应提取的折旧金额，借记“存货——生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目。

（三）与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入民间非营利组织的经济利益或者服务潜力超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使服务质量实质性提高，或者使商品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，但其增计后的金额不应当超过该固定资产的可收回金额。其他后续支出，应当计入当期费用。

发生后续支出时，按照应当计入固定资产账面价值的金额，借记“在建工程”、“固定资产”科目，贷记“银行存款”等科目，按照应当计入当期费用的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）固定资产出售、报废或者毁损，或以其他方式处置时，按照所处置固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照已提取的折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产账面余额，贷记本科目。

四、民间非营利组织对固定资产应当定期或者至少每年实地盘点一次。对盘盈、盘亏的固定资产，应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，在期末前结账处理完毕：

（一）如为固定资产盘盈，按照其公允价值，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）如为固定资产盘亏，按照固定资产账面价值扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“管理费用”科目，按照可以收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照已提取的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。

五、民间非营利组织应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”，按固定资产类别设置明细账，进行明细核算。

经营租入的固定资产，应当另设辅助簿进行登记，不在本科目核算。

六、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织期末固定资产的账面原价。

1502 累计折旧

一、本科目核算民间非营利组织固定资产的累计折旧。

二、民间非营利组织应当对固定资产计提折旧，在固定资产的预计使用寿命内系统地分摊固定资产的成本。但是，用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或者历史价值并作长期永久保存的典藏等，不计提折旧。

（一）民间非营利组织应当根据固定资产的性质和消耗方式，合理地确定固定资产的预计使用寿命和预计净残值。

（二）民间非营利组织应当按照固定资产所包含经济利益或服务潜力的预期实现方式选择折旧方法，可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。折旧方法一经确定，不得随意变更。

（三）固定资产的价值、使用寿命、预计净残值等发生变更的，应当根据变更后的价值、预计尚可使用寿命和净残值等，按照选定的折旧方法计提折旧。

（四）民间非营利组织一般应当按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。

固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再提取折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产应当提取的折旧总额，其中应当提取的折旧总额为固定资产原价减去预计净残值。

（五）计提融资租入固定资产折旧时，应当采用与自有应折旧固定资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租入固定资产所有权的，应当在租入固定资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租入固定资产所有权的，应当在租赁期与租入固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

三、累计折旧的主要账务处理如下：

按月计提固定资产折旧时，按照应当计提的金额，借记“存货——生产成本”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织提取的固定资产折旧累计数。

1505 在建工程

一、本科目核算民间非营利组织进行在建工程（包括施工前期准备、正在施工中的建筑工程、安装工程、技术改造工程等）所发生的实际支出。

民间非营利组织可以根据需要，在本科目下设置明细科目，进行明细核算。

二、在建工程的主要账务处理如下：

（一）在建工程应当按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算，具体如下：

1.自营工程，按照直接材料、直接人工、直接机械使用费等确定其成本：

（1）领用材料物资时，按照所领用材料物资的账面余额，借记本科目，贷记“存货”科目。

（2）发生应负担的职工工资时，按照实际应负担的工资金额，借记本科目，贷记“应付工资”科目。

（3）工程应当分摊的水、电等其他费用，按照实际应分摊的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

2.出包工程，应当按照应支付的工程价款等确定其成本，具体如下：

（1）按照合同规定向承包商预付工程款、备料款时，按照实际预付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（2）与承包商办理工程价款结算时，按照补付的工程款，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

3.在建工程发生的工程管理费、征地费、可行性研究费等，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.为购建固定资产而发生的专门借款的借款费用，在允许资本化的期间内，按照专门借款的借款费用的实际发生额，借记本科目，贷记“长期借款”等科目。

（二）出售在建工程，在建工程报废、毁损或者以其他方式处置在建工程时，按照所处置在建工程的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照在建工程账面余额，贷记本科目。

（三）所购建的固定资产已达到预定可使用状态时，按照在建工程的成本，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

三、本科目的期末借方余额，反映民间非营利组织尚未完工的各项在建工程发生的实际支出。

1506 文物文化资产

一、本科目核算民间非营利组织文物文化资产的价值。文物文化资产是指用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或者历史价值并作长期或者永久保存的典藏等。

二、文物文化资产的主要账务处理如下：

（一）文物文化资产在取得时，应当按照取得时的实际成本入账。取得时的实际成本包括买价、包装费、运输费、交纳的有关税金等相关费用，以及为使文物文化资产达到预定可使用状态前所必要的支出。具体如下：

1.外购的文物文化资产，按照实际支付的买价、相关税费以及为使文物文化资产达到预定可使用状态前发生的可直接归属于该文物文化资产的其他支出（如运输费、安装费、装卸费等），借记本科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的文物文化资产，按照各项文物文化资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项文物文化资产的入账价值。

2.接受捐赠的文物文化资产，按照所确定的成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

（二）出售文物文化资产，文物文化资产毁损或者以其他方式处置文物文化资产时，按照所处置文物文化资产的账面余额，借记“固定资产清理”科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织对文物文化资产应当定期或者至少每年实地盘点一次。对盘盈、盘亏的文物文化资产，应当及时查明原因，并根据管理权限，报经批准后，在期末前结账处理完毕：

（一）如为文物文化资产盘盈，按照其公允价值，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）如为文物文化资产盘亏，按照固定资产账面余额扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记“管理费用”科目，按照可以收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照文物文化资产的账面余额，贷记本科目。

四、民间非营利组织应当设置文物文化资产登记簿和文物文化资产卡片，按文物文化资产类别等设置明细账，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织期末文物文化资产的价值。

1509 固定资产清理

一、本科目核算民间非营利组织因出售、报废和毁损或其他处置等原因转入清理的固定资产价值及其清理过程中所发生的清理费用和清理收入等。

二、固定资产清理的主要账务处理如下：

（一）所处置固定资产转入清理时，按照所处置固定资产的账面价值，借记本科目，按照已提取的折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目。

（二）清理过程中发生的费用和相关税金，按照实际发生额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；

（三）收回所处置固定资产的价款、残料价值和变价收入等，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；应当由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（四）固定资产清理后的净收益，借记本科目，贷记“其他收入”科目；固定资产清理后的净损失，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

三、本科目应当按照被清理的固定资产设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末余额，反映尚未清理完毕的固定资产的价值以及清理净收入（清理收入减去清理费用）。

1601 无形资产

一、本科目核算民间非营利组织为开展业务活动、出租给他人或为管理目的而持有的且没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。

民间非营利组织的无形资产如果发生了重大减值，计提减值准备的，应当单独设置“无形资产减值准备”科目进行核算。

二、无形资产的主要账务处理如下：

（一）无形资产在取得时，应当按照取得时的实际成本入账。具体如下：

1.购入的无形资产，按照实际支付的价款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

2.接受捐赠的无形资产，按照所确定的成本，借记本科目，贷记“捐赠收入”科目。

3.自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

依法取得前，在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等直接计入当期费用，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，按照应提取的摊销金额，借记“管理费用”科目，贷记本科目。

如预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，该无形资产的摊销年限按如下原则确定：

1.合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销期不应超过合同规定的受益年限；

2.合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的，摊销期不应超过法律规定的有效年限；

3.合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销期不应超过受益年限和有效年限两者之中较短者。

如果合同没有规定受益年限，法律也没有规定有效年限的，摊销期不应超过 10 年。

（三）出售或以其他方式处置无形资产，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照该项无形资产的账面余额，贷记本科目，按照其差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

三、本科目应当按照无形资产类别设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织已入账但尚未摊销的无形资产的摊余价值。

1701 受托代理资产

一、本科目核算民间非营利组织接受委托方委托从事受托代理业务而收到的资产。

民间非营利组织受托代理资产的确认和计量比照接受捐赠资产的确认和计量原则处理。

二、受托代理资产的主要账务处理如下：

（一）收到受托代理资产时，按照应确认的入账金额，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。

（二）转赠或者转出受托代理资产，按照转出受托代理资产的账面余额，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。

三、民间非营利组织应当设置“受托代理资产登记簿”，并根据具体情况设置明细账，进行明细核算。

四、民间非营利组织收到的受托代理资产如果为现金、银行存款或其他货币资金，可以不通过本科目核算，而在“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目下设置“受托代理资产”明细科目进行核算。即在取得这些受托代理资产时，借记“现金——受托代理资产”、“银行存款——受托代理资产”、“其他货币资金——受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目；在转赠或者转出受托代理资产时，借记“受托代理负债”科目，贷记“现金——受托代理资产”、“银行存款——受托代理资产”、“其他货币资金——受托代理资产”科目。

五、本科目期末借方余额，反映民间非营利组织期末尚未转出的受托代理资产价值。

二、负债类

2101 短期借款

一、本科目核算民间非营利组织向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款。

二、短期借款的主要账务处理如下：

（一）借入各种短期借款时，按照实际借得的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）发生短期借款利息时，借记“筹资费用”科目，贷记“预提费用”、“银行存款”等科目。

（三）归还借款时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

三、本科目应当按照债权人设置明细账，并按照借款种类及期限等进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未偿还的短期借款本金。

2201 应付票据

一、本科目核算民间非营利组织购买材料、商品和接受服务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、应付票据的主要账务处理如下：

（一）因购买材料、商品和接受服务等开出、承兑商业汇票时，借记“存货”等科目，贷记本科目。

（二）以承兑商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记本科目。

（三）支付银行承兑汇票的手续费时，借记“筹资费用”科目，贷记“银行存款”科目。

（四）应付票据到期时，应当分别情况处理：

1.收到银行支付到期票据的付款通知时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

2.如无力支付票款，按照应付票据的账面余额，借记本科目，贷记“应付账款”科目。

（五）如果为带息应付票据，应当在期末或到期时计算应付利息，借记“筹资费用”科目，贷记本科目。

到期不能支付的带息应付票据，转入“应付账款”科目核算后，期末时不再计提利息。

三、民间非营利组织应当设置“应付票据备查簿”，详细登记每一应付票据的种类、号数、签发日期、到期日、票面金额、票面利率、合同交易号、收款人姓名或单位名称，以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时，应当在备查簿内逐笔注销。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织持有的尚未到期的应付票据本息。

2202 应付账款

一、本科目核算民间非营利组织因购买材料、商品和接受服务供应等而应付给供应单位的款项。

二、应付账款的主要账务处理如下：

（一）发生应付账款时，按照应付未付金额，借记“存货”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）偿付应付账款时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）开出、承兑商业汇票抵付应付账款时，借记本科目，贷记“应付票据”科目。

（四）确实无法支付或由其他单位承担的应付账款，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

三、本科目应当按照债权人设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未支付的应付账款。

2203 预收账款

一、本科目核算民间非营利组织向服务和商品购买单位预收的各种款项。

二、预收账款的主要账务处理如下：

（一）向购货单位预收款项时，按照实际预收的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）确认收入时，按照本科目账面余额，借记本科目，按照应确认的收入金额，贷记“商品销售收入”等科目，按照补付或退回的款项，借记或贷记“银行存款”等科目。

三、本科目应当按照购货单位设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织向购货单位预收的款项。

2204 应付工资

一、本科目核算民间非营利组织应付给职工的工资总额。包括在工资总额内的各种工资、奖金、津贴等，不论是否在当月支付，都应当通过本科目核算。

二、民间非营利组织应当按照相关规定，根据考勤记录、工时记录、工资标准等，编制“工资单”，计算各种工资，并应当将“工资单”进行汇总，编制“工资汇总表”。

三、应付工资的主要账务处理如下：

（一）支付工资时，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目。从应付工资中扣还的各种款项（如代垫的房租、家属药费、个人所得税等），借记本科目，贷记“其他应收款”、“应交税金”等科目。

（二）期末，应当将本期应付工资进行分配，如：

1.行政管理人员的工资，借记“管理费用”科目，贷记本科目。

2.应当记入各项业务活动成本的人员工资，借记“业务活动成本”、“存货——生产成本”科目，贷记本科目。

3.应当由在建工程负担的人员工资，借记“在建工程”等科目，贷记本科目。

四、民间非营利组织应当设置“应付工资明细账”，按照职工类别分设账页，按照工资的组成内容分设专栏，根据“工资单”或“工资汇总表”进行登记。

五、本科目期末一般应无余额，如果应付工资大于实发工资的，期末贷方余额反映尚未领取的工资余额。

2206 应交税金

一、本科目核算民间非营利组织按照有关国家税法规定应当交纳的各种税费，如营业税、增值税、所得税、房产税、个人所得税等。

二、民间非营利组织应当根据具体情况，设置明细科目，进行明细核算。

三、应交税金的主要账务处理如下：

如果发生了营业税纳税义务时，按照应交纳的营业税，借记“业务活动成本”等科目，贷记本科目。交纳营业税时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

如果发生了增值税纳税义务时，应当按税收有关规定计算应缴纳的增值税，并通过本科目核算。

如果发生了所得税纳税义务时，按照应交纳的所得税，借记“其他费用”科目，贷记本科目。交纳所得税时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

如果发生了个人所得税纳税义务时，按照规定计算应代扣代交的个人所得税，借记“应付工资”等科目，贷记本科目。交纳个人所得税时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未交纳的税费；期末借方余额，反映民间非营利组织多交的税费。

2209 其他应付款

一、本科目核算民间非营利组织应付、暂收其他单位或个人的款项，如应付经营租入固定资产的租金等。

二、其他应付款的主要账务处理如下：

（一）发生的各项应付、暂收款项，借记“银行存款”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）支付款项时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

三、本科目应当按照应付和暂收款项的类别和单位或个人设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映尚未支付的其他应付款项。

2301 预提费用

一、本科目核算民间非营利组织按照规定预先提取的已经发生但尚未支付的费用，如预提的租金、保险费、借款利息等。

二、预提费用的主要账务处理如下：

（一）按照规定预提计入本期费用时，借记“筹资费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）实际支出时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

三、本科目应当按照费用种类设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织已预提但尚未支付的各项费用。

2401 预计负债

一、本科目核算民间非营利组织对因或有事项所产生的现时义务而确认的负债，包括因对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼等确认的负债。

二、预计负债的主要账务处理举例如下：

（一）确认预计负债时，按照应确认的预计负债金额，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）实际偿付负债时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）转回预计负债时，借记本科目，贷记“管理费用”等科目。

三、本科目应当按照预计负债项目设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织已预计尚未支付的债务。

2501 长期借款

一、本科目核算民间非营利组织向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项借款。

二、长期借款应当按照实际发生额入账。长期借款的借款费用应当在发生时计入当期费用。但是，为购建固定资产而发生的专门借款的借款费用在规定的允许资本化的期间内，应当按照专门借款的借款费用的实际发生额予以资本化，计入在建工程成本。这里的借款费用包括因借款而发生的利息、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

民间非营利组织应当按照规定确定专门借款的借款费用允许资本化的期间及其金额。

三、长期借款的主要账务处理如下：

（一）借入长期借款时，按照实际借入额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）发生的借款费用，借记“筹资费用”科目，贷记本科目。如为购建固定资产而发生的专门借款的借款费用，在允许资本化的期间内，按照专门借款的借款费用的实际发生额，借记“在建工程”科目，贷记本科目。

（三）归还长期借款时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目应当按照贷款单位设置明细账，并按贷款种类进行明细核算。

五、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未偿还的长期借款本息。

2502 长期应付款

一、本科目核算民间非营利组织的各项长期应付款项，如融资租入固定资产的租赁费等。

二、长期应付款的主要账务处理举例如下：

（一）发生长期应付款时，借记有关科目，贷记本科目。

（二）支付长期应付款项时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

三、本科目应当按照长期应付款的种类设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映尚未支付的各种长期应付款。

2601 受托代理负债

一、本科目核算民间非营利组织因从事受托代理业务、接受受托代理资产而产生的负债。

受托代理负债应当按照相对应的受托代理资产的金额予以确认和计量。

二、受托代理负债的主要账务处理如下：

（一）收到受托代理资产，按照应确认的入账金额，借记“受托代理资产”科目，贷记本科目。

（二）转赠或者转出受托代理资产，按照转出受托代理资产的账面余额，借记本科目，贷记“受托代理资产”科目。

三、本科目应当按照指定的受赠组织或个人，或者指定的应转交的组织或个人设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未清偿的受托代理负债。

三、净资产类

3101 非限定性净资产

一、本科目核算民间非营利组织的非限定性净资产，即民间非营利组织净资产中除限定性净资产之外的其他净资产。

二、民间非营利组织应当在期末将当期非限定性收入的实际发生额、当期费用的实际发生额和当期由限定性净资产转为非限定性净资产的金额转入非限定性净资产。

三、非限定性净资产的主要账务处理如下：

（一）期末，将各收入类科目所属“非限定性收入”明细科目的余额转入本科目，借记“捐赠收入——非限定性收入”、“会费收入——非限定性收入”、“提供服务收入——非限定性收入”、“政府补助收入——非限定性收入”、“商品销售收入——非限定性收入”、“投资收益——非限定性收入”、“其他收入——非限定性收入”科目，贷记本科目。同时，将各费用类科目的余额转入本科目，借记本科目，贷记“业务活动成本”、“管理费用”、“筹资费用”、“其他费用”科目。

（二）如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产，借记“限定性净资产”科目，贷记本科目。

（三）如果因调整以前期间收入、费用项目而涉及调整非限定性净资产的，应当就需要调整的金额，借记或贷记有关科目，贷记或借记本科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织历年积存的非限定性净资产。

3102 限定性净资产

一、本科目核算民间非营利组织的限定性净资产。如果资产或者资产的经济利益（如资产的投资收益和利息等）的使用和处置受到资源提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的时间限制或（和）用途限制，则由此形成的净资产即为限定性净资产。

本制度所称的时间限制，是指资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在收到资产后的某一时期或某一特定日期之后才能使用该项资产；本制度所称的用途限制，是指资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织将收到的资产用于某一特定的用途。

民间非营利组织的董事会、理事会或类似机构对净资产的使用所作的限定性决策、决议或拨款限额等，属于民间非营利组织内部管理上对资产使用所作的限制，它不属于本制度所界定的限定性净资产。

二、民间非营利组织应当在期末将当期限定性收入的实际发生额转为限定性净资产。

三、限定性净资产的主要账务处理如下：

（一）期末，将各收入类科目所属“限定性收入”明细科目的余额转入本科目，借记“捐赠收入——限定性收入”、“政府补助收入——限定性收入”等科目，贷记本科目。

（二）如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产，借记本科目，贷记“非限定性净资产”科目。

如果资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在特定时期之内或特定日期之后将限定性净资产或者相关资产用于特定用途，该限定性净资产应当在相应期间之内或相应日期之后按照实际使用的相关资产金额或者实际发生的相关费用金额转为非限定性净资产。

（三）如果因调整以前期间收入、费用项目而涉及调整限定性净资产的，应当就需要调整的金额，借记或贷记有关科目，贷记或借记本科目。

四、本科目期末贷方余额，反映民间非营利组织历年积存的限定性净资产。

四、收入费用类

4101 捐赠收入

一、本科目核算民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入。

民间非营利组织因受托代理业务而从委托方收到的受托代理资产，不在本科目核算。

二、民间非营利组织的捐赠收入应当按照是否存在限定区分为非限定性收入和限定性收入设置明细科目，进行明细核算。

如果资产提供者对资产的使用设置了时间限制或者（和）用途限制，则所确认的相关收入为限定性收入；除此之外的其他所有收入，为非限定性收入。

三、民间非营利组织接受捐赠，应当在满足规定的收入确认条件时确认捐赠收入。

四、捐赠收入的主要账务处理如下：

（一）接受的捐赠，按照应确认的金额，借记“现金”、“银行存款”、“短期投资”、“存货”、“长期股权投资”、“长期债权投资”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目“限定性收入”或“非限定性收入”明细科目。

对于接受的附条件捐赠，如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时（比如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

（二）如果限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除，应当将其转为非限定性捐赠收入，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记本科目“非限定性收入”明细科目。

（三）期末，将本科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记“限定性净资产”科目，借记本科目“非限定性收入”明细科目，贷记“非限定性净资产”科目。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4201 会费收入

一、本科目核算民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取的会费收入。

一般情况下，民间非营利组织的会费收入为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

二、民间非营利组织应当在满足规定的收入确认条件时确认会费收入。

三、会费收入的主要账务处理如下：

（一）向会员收取会费，在满足收入确认条件时，借记“现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记本科目“非限定性收入”明细科目，如果存在限定性会费收入，应当贷记本科目“限定性收入”明细科目。

（二）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记本科目“非限定性收入”明细科目，贷记“非限定性净资产”科目。如果存在限定性会费收入，则将其金额转入限定性净资产，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记“限定性净资产”科目。

四、本科目应当按照会费种类（如团体会费、个人会费等）设置明细账，进行明细核算。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4301 提供服务收入

一、本科目核算民间非营利组织根据章程等的规定向其服务对象提供服务取得的收入，包括学杂费收入、医疗费收入、培训收入等。

一般情况下，民间非营利组织的提供服务收入为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

二、民间非营利组织应当在满足规定的收入确认条件时确认提供服务收入。

三、提供服务收入的主要账务处理如下：

（一）提供服务取得收入时，按照实际收到或应当收取的价款，借记“现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，按照应当确认的提供服务收入金额，贷记本科目，按照预收的价款，贷记“预收账款”科目。在以后期间确认提供服务收入时，借记“预收账款”科目，贷记本科目“非限定性收入”明细科目，如果存在限定性提供服务收入，应当贷记本科目“限定性收入”明细科目。

（二）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记本科目“非限定性收入”明细科目，贷记“非限定性净资产”科目。如果存在限定性提供服务收入，则将其金额转入限定性净资产，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记“限定性净资产”科目。

四、本科目应当按照提供服务的种类设置明细账，进行明细核算。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4401 政府补助收入

一、本科目核算民间非营利组织因为政府拨款或者政府机构给予的补助而取得的收入。

二、民间非营利组织的政府补助收入应当按照是否存在限定区分为非限定性收入和限定性收入设置明细科目，进行明细核算。

如果资产提供者对资产的使用设置了时间限制或者（和）用途限制，则所确认的相关收入为限定性收入；除此之外的其他所有收入，为非限定性收入。

三、民间非营利组织应当在满足规定的收入确认条件时确认政府补助收入。

四、政府补助收入的主要账务处理如下：

（一）接受的政府补助，按照应确认的金额，借记“现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目“限定性收入”或“非限定性收入”明细科目。

对于接受的附条件政府补助，如果民间非营利组织存在需要偿还全部或部分政府补助资产或者相应金额的现时义务时（比如因无法满足政府补助所附条件而必须退还部分政府补助时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

（二）如果限定性政府补助收入的限制在确认收入的当期得以解除，应当将其转为非限定性捐赠收入，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记本科目“非限定性收入”明细科目。

（三）期末，将本科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产，借记本科目“限定性收入”明细科目，贷记“限定性净资产”科目，借记本科目“非限定性收入”明细科目，贷记“非限定性净资产”科目。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4501 商品销售收入

一、本科目核算民间非营利组织销售商品（如出版物、药品）等所形成的收入。

一般情况下，民间非营利组织的提供服务收入为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

二、民间非营利组织应当在满足规定的收入确认条件时确认商品销售收入。

三、商品销售收入的主要账务处理如下：

（一）销售商品取得收入时，按照实际收到或应当收取的价款，借记“现金”、“银行存款”、“应收票据”、“应收账款”等科目，按照应当确认的商品销售收入金额，贷记本科目“非限定性收入”明细科目（如果存在限定性商品销售收入，应当贷记本科目“限定性收入”明细科目），按照预收的价款，贷记“预收账款”科目。在以后期间确认商品销售收入时，借记“预收账款”科目，贷记本科目“非限定性收入”明细科目，如果存在限定性商品销售收入，应当贷记本科目“限定性收入”明细科目。

（二）销售退回，是指民间非营利组织售出的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。销售退回应当分别情况处理：

1.未确认收入的已发出商品的退回，不需要进行会计处理。

2.已确认收入的销售商品退回，一般情况下直接冲减退回当月的商品销售收入、商品销售成本等：按照应当冲减的商品销售收入，借记本科目，按照已收或应收的金额，贷记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，按照退回商品的成本，借记“存货”科目，贷记“业务活动成本”科目。

如果该项销售发生现金折扣，应当在退回当月一并处理。

3.报告期间资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的报告期间或以前期间的销售退回，应当作为资产负债表日后事项的调整事项处理，调整报告期间会计报表的相关项目：按照应冲减的商品销售收入，借记“非限定性净资产”科目（如果所调整收入属于限定性收入，应当借记“限定性净资产”科目），按照已收或应收的金额，贷记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目；按照退回商品的成本，借记“存货”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

如果该项销售已发生现金折扣，应当一并处理。

（三）现金折扣，是指民间非营利组织为了尽快回笼资金而发生的理财费用。现金折扣在实际发生时直接计入当期筹资费用：按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按照应给予的现金折扣，借记“筹资费用”科目，按照应收的账款，贷记“应收账款”、“应收票据”等科目。

购买方实际获得的现金折扣，冲减取得当期的筹资费用：按照应付的账款，借记“应付账款”、“应付票据”等科目，按照实际获得的现

金折扣，贷记“筹资费用”科目，按照实际支付的价款，贷记“银行存款”等科目。

（四）销售折让，是指在商品销售时直接给予购买方的折让。销售折让应当在实际发生时直接从当期实现的销售收入中抵减。

（五）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记本科目，贷记“非限定性净资产”科目。如果存在限定性商品销售收入，则将其金额转入限定性净资产，借记本科目，贷记“限定性净资产”科目。

四、本科目应当按照商品的种类设置明细账，进行明细核算。

五、期末结转后，本科目应无余额。

4601 投资收益

一、本科目核算民间非营利组织因对外投资取得的投资净损益。

一般情况下，民间非营利组织的投资收益为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

二、投资收益的主要账务处理如下：

（一）短期投资。出售短期投资或到期收回债券本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照已计提的减值准备，借记“短期投资跌价准备”科目，按照所出售或收回短期投资的账面余额，贷记“短期投资”科目，按照未领取的现金股利或利息，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

（二）长期股权投资。

1.采用成本法核算的，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，按照宣告发放的现金股利或利润中属于民间非营利组织应享有的部分，确认当期投资收益，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

2.采用权益法核算的，在期末，按照应当享有或应当分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额，调整长期股权投资账面价值，如被投资单位实现净利润，借记“长期股权投资”科目，贷记本科目，如被投资单位发生净亏损，借记本科目，贷记“长期股权投资”科目，但以长期股权投资账面价值减记至零为限。

3.处置长期股权投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照已计提的减值准备，借记“长期投资减值准备”科目，按照所处置长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按照未领取的现金股利，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

（三）长期债权投资。

1.长期债权投资持有期间，应当按照票面价值与票面利率按期计算确认利息收入，如为到期一次还本付息的债券投资，借记“长期债权投资——债券投资（应收利息）”科目，贷记本科目，如为分期付息、到期还本的债权投资，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

长期债券投资的初始投资成本与债券面值之间的差额，应当在债券存续期间，按照直线法于确认相关债券利息收入时摊销，如初始投资成本高于债券面值，按照应当分摊的金额，借记本科目，贷记“长

期债权投资”科目，如初始投资成本低于债券面值，按照应当分摊的金额，借记“长期股权投资”科目，贷记本科目。

2.处置长期债权投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照已计提的减值准备，借记“长期投资减值准备”科目，按照所处置长期债券投资的账面余额，贷记“长期债权投资”科目，按照未领取的现金股利，贷记“其他应收款”科目或“长期债权投资——债券投资（应收利息）”科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

（四）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记本科目，贷记“非限定性净资产”科目。如果存在限定性投资收益，则将其金额转入限定性净资产，借记本科目，贷记“限定性净资产”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

4901 其他收入

一、本科目核算民间非营利组织除捐赠收入、会费收入、提供服务收入、商品销售收入、政府补助收入、投资收益等主要业务活动收入以外的其他收入，如确实无法支付的应付款项、存货盘盈、固定资产盘盈、固定资产处置净收入、无形资产处置净收入等。

一般情况下，民间非营利组织的其他收入为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

二、其他收入的主要账务处理举例如下：

（一）现金、存货、固定资产等盘盈的，根据管理权限报经批准后，借记“现金”、“存货”、“固定资产”、“文物文化资产”等科目，贷

记本科目“非限定性收入”明细科目，如果存在限定性其他收入，应当贷记本科目“限定性收入”明细科目。

（二）对于固定资产处置净收入，借记“固定资产清理”科目，贷记本科目。

（三）对于无形资产处置净收入，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照该项无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目，按照其差额，贷记本科目。

（四）确认无法支付的应付款项，借记“应付账款”等科目，贷记本科目。

（五）在非货币性交易中收到补价情况下应确认的损益，借记有关科目，贷记“其他收入”科目。

（六）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记本科目，贷记“非限定性净资产”科目。如果存在限定性的其他收入，则将其金额转入限定性净资产，借记本科目，贷记“限定性净资产”科目。

三、本科目应当按照其他收入种类设置明细账，进行明细核算。

四、期末结转后，本科目应无余额。

5101 业务活动成本

一、本科目核算民间非营利组织为了实现其业务活动目标、开展其项目活动或者提供服务所发生的费用。

二、如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务比较单一，可以将相关费用全部归集在“业务活动成本”项目下进行

核算和列报；如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务种类较多，民间非营利组织应当在“业务活动成本”项目下分别项目、服务或者业务大类进行核算和列报。

三、民间非营利组织发生的业务活动成本，应当按照其发生额计入当期费用。

四、业务活动成本的主要账务处理如下：

（一）发生的业务活动成本，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”、“存货”、“应付账款”等科目。

（二）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

五、期末结转后，本科目应无余额。

5201 管理费用

一、本科目核算民间非营利组织为组织和管理其业务活动所发生的各项费用，包括民间非营利组织董事会（或者理事会或者类似权力机构）经费和行政管理人员的工资、奖金、津贴、福利费、住房公积金、住房补贴、社会保障费、离退休人员工资与补助，以及办公费、水电费、邮电费、物业管理费、差旅费、折旧费、修理费、无形资产摊销费、存货盘亏损失、资产减值损失、因预计负债所产生的损失、聘请中介机构费和应偿还的受赠资产等。

二、民间非营利组织发生的管理费用，应当在发生时按其发生额计入当期费用。

三、管理费用的主要账务处理如下：

（一）现金、存货、固定资产等盘亏，根据管理权限报经批准后，按照相关资产账面价值扣除可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿等后的金额，借记本科目，按照可以收回的保险赔偿和过失人赔偿等，借记“现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，按照已提取的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照相关资产的账面余额，贷记相关资产科目。

（二）对于因提取资产减值准备而确认的资产减值损失，借记本科目，贷记相关资产减值准备科目。冲减或转回资产减值准备，借记相关资产减值准备科目，贷记本科目。

（三）提取行政管理用固定资产折旧，借记本科目，贷记“累计折旧”科目。

（四）无形资产摊销时，借记本科目，贷记“无形资产”科目。

（五）发生的应归属于管理费用的应付工资、应交税金等，借记本科目，贷记“应付工资”、“应交税金”等科目。

（六）对于因确认预计负债而确认的损失，借记本科目，贷记“预计负债”科目。

（七）发生的其他管理费用，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目。

（八）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

四、本科目应当按照管理费用种类设置明细账，进行明细核算。

民间非营利组织可以根据具体情况编制管理费用明细表，以满足内部管理等有关方面的信息需要。

五、期末结转后，本科目应无余额。

5301 筹资费用

一、本科目核算民间非营利组织为筹集业务活动所需资金而发生的费用，包括民间非营利组织获得捐赠资产而发生的费用以及应当计入当期费用的借款费用、汇兑损失（减汇兑收益）等。

民间非营利组织为了获得捐赠资产而发生的费用包括举办募款活动费，准备、印刷和发放募款宣传资料费以及其他与募款或者争取捐赠有关的费用。

二、民间非营利组织发生的筹资费用，应当在发生时按其发生额计入当期费用。

三、筹资费用的主要账务处理如下：

（一）发生的筹资费用，借记本科目，贷记“预提费用”、“银行存款”、“长期借款”等科目。发生的应冲减筹资费用的利息收入、汇兑收益，借记“银行存款”、“长期借款”等科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

四、本科目应当按照筹资费用种类设置明细账，进行明细核算。

五、期末结转后，本科目应无余额。

5401 其他费用

一、本科目核算民间非营利组织发生的、无法归属到上述业务活动成本、管理费用或者筹资费用中的费用，包括固定资产处置净损失、无形资产处置净损失等。

二、民间非营利组织发生的其他费用，应当在发生时按其发生额计入当期费用。

三、其他费用的主要账务处理如下：

（一）发生的固定资产处置净损失，借记本科目，贷记“固定资产清理”科目。

（二）发生的无形资产处置净损失，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照该项无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目，按照其差额，借记本科目。

（三）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

四、本科目应当按照费用种类设置明细账，进行明细核算。

五、期末结转后，本科目应无余额。

第四部分 会计报表格式

编 号	会计报表名称	编制期
会民非 01 表	资产负债表	中期报告、年度报告
会民非 02 表	业务活动表	中期报告、年度报告
会民非 03 表	现金流量表	年度报告

资 产 负 债 表

会民非 01 表

编制单位：_____　　____年____月____日　　单位：元

资　　产	行次	年初数	期末数	负债和净资产	行次	年初数	期末数
流动资产：				流动负债：			
货币资金	1			短期借款	61		
短期投资	2			应付款项	62		
应收款项	3			应付工资	63		
预付账款	4			应交税金	65		
存　货	8			预收账款	66		
待摊费用	9			预提费用	71		
一年内到期的长期债权投资	15			预计负债	72		
其他流动资产	18			一年内到期的长期负债	74		
流动资产合计	20			其他流动负债	78		
				流动负债合计	80		
长期投资：							
长期股权投资	21			长期负债：			
长期债权投资	24			长期借款	81		
长期投资合计	30			长期应付款	84		
				其他长期负债	88		
固定资产：				长期负债合计	90		
固定资产原价	31						
减：累计折旧	32			受托代理负债：			
固定资产净值	33			受托代理负债	91		
在建工程	34						
文物文化资产	35			负债合计	100		
固定资产清理	38						
固定资产合计	40						
无形资产：							
无形资产	41			净资产：			
				非限定性净资产	101		
受托代理资产：				限定性净资产	105		
受托代理资产	51			净资产合计	110		

资产总计	60			负债和净资产总计	120		

业 务 活 动 表

会民非02表

编制单位：_____　　____年___月　　单位：元

项　目	行次	本月数			本年累计数		
		非限定性	限定性	合计	非限定性	限定性	合计
一、收　入							
其中：捐赠收入	1						
会费收入	2						
提供服务收入	3						
商品销售收入	4						
政府补助收入	5						
投资收益	6						
其他收入	9						
收入合计	11						
二、费　用							
（一）业务活动成本	12						
其中：	13						
	14						
	15						
（二）管理费用	21						
（三）筹资费用	24						
（四）其他费用	28						

费用合计	35						
三、限定性净资产转为非限定性净资产	40						
四、净资产变动额（若为净资产减少额，以“-”号填列）	45						

现 金 流 量 表

会民非 03 表

编制单位：_____ _____年度 单位：元

项　目	行次	金　额
一、业务活动产生的现金流量：		
接受捐赠收到的现金	1	
收取会费收到的现金	2	
提供服务收到的现金	3	
销售商品收到的现金	4	
政府补助收到的现金	5	
收到的其他与业务活动有关的现金	8	
现金流入小计	13	
提供捐赠或者资助支付的现金	14	
支付给员工以及为员工支付的现金	15	
购买商品、接受服务支付的现金	16	
支付的其他与业务活动有关的现金	19	
现金流出小计	23	
业务活动产生的现金流量净额	24	
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资所收到的现金	25	
取得投资收益所收到的现金	26	
处置固定资产和无形资产所收回的现金	27	
收到的其他与投资活动有关的现金	30	
现金流入小计	34	
购建固定资产和无形资产所支付的现金	35	
对外投资所支付的现金	36	
支付的其他与投资活动有关的现金	39	
现金流出小计	43	
投资活动产生的现金流量净额	44	
三、筹资活动产生的现金流量：		
借款所收到的现金	45	
收到的其他与筹资活动有关的现金	48	
现金流入小计	50	
偿还借款所支付的现金	51	
偿付利息所支付的现金	52	
支付的其他与筹资活动有关的现金	55	
现金流出小计	58	

筹资活动产生的现金流量净额	59	
四、汇率变动对现金的影响额	60	
五、现金及现金等价物净增加额	61	

第五部分 会计报表编制说明

一、资产负债表编制说明

1.本表反映民间非营利组织某一会计期末全部资产、负债和净资产的情况。

2.本表“年初数”栏内各项数字，应当根据上年年末资产负债表“期末数”栏内数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表“年初数”栏内。

3.本表“期末数”各项目的内容和填列方法：

（1）“货币资金”项目，反映民间非营利组织期末库存现金、存放银行的各类款项以及其他货币资金的合计数。本项目应当根据“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目的期末余额合计填列。如果民间非营利组织的受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金且通过“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目核算，还应当扣减“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目中“受托代理资产”明细科目的期末余额。

（2）“短期投资”项目，反映民间非营利组织持有的各种能够随时变现并且持有时间不准备超过 1 年（含 1 年）的投资，包括短期股票、债券投资和短期委托贷款、委托投资等。本项目应当根据“短

期投资”科目的期末余额，减去“短期投资跌价准备”科目的期末余额后的金额填列。

（3）“应收款项”项目，反映民间非营利组织期末应收票据、应收账款和其他应收款等应收未收款项。本项目应当根据“应收票据”、“应收账款”、“其他应收款”科目的期末余额合计，减去“坏账准备”科目的期末余额后的金额填列。

（4）“预付账款”项目，反映民间非营利组织预付给商品或者服务供应单位等的款项。本项目应当根据“预付账款”科目的期末余额填列。

（5）“存货”项目，反映民间非营利组织在日常业务活动中持有以备出售或捐赠的，或者为了出售或捐赠仍处在生产过程中的，或者将在生产、提供服务或日常管理过程中耗用的材料、物资、商品等。本项目应当根据“存货”科目的期末余额，减去“存货跌价准备”科目的期末余额后的金额填列。

（6）“待摊费用”项目，反映民间非营利组织已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的、分摊期在 1 年以内（含 1 年）的各项费用，如预付保险费、预付租金等。本项目应当根据“待摊费用”科目的期末余额填列。

（7）“一年内到期的长期债权投资”项目，反映民间非营利组织将在 1 年内（含 1 年）到期的长期债权投资。本项目应当根据“长期债权投资”科目的期末余额中将在 1 年内（含 1 年）到期的长期债权

投资余额，减去“长期投资减值准备”科目的期末余额中 1 年内（含 1 年）到期的长期债权投资减值准备余额后的金额填列。

（8）“其他流动资产”项目，反映民间非营利组织除以上流动资产项目外的其他流动资产。本项目应当根据有关科目的期末余额分析填列。如果其他流动资产价值较大的，应当在会计报表附注中单独披露其内容和金额。

（9）“长期股权投资”项目，反映民间非营利组织不准备在 1 年内（含 1 年）变现的各种股权性质的投资的可收回金额。本项目应当根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期投资减值准备”科目的期末余额中长期股权投资减值准备余额后的金额填列。

（10）“长期债权投资”项目，反映民间非营利组织不准备在 1 年内（含 1 年）变现的各种债权性质的投资的可收回金额。本项目应当根据“长期债权投资”科目的期末余额，减去“长期投资减值准备”科目的期末余额中长期债权投资减值准备余额，再减去本表“一年内到期的长期债权投资”项目金额后的金额填列。

（11）“固定资产”项目，反映民间非营利组织的各项固定资产的账面价值。本项目应当根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”科目的期末余额后的金额填列。

（12）“在建工程”项目，反映民间非营利组织期末各项未完工程的实际支出，包括交付安装的设备价值、已耗用的材料、工资和费

用支出、预付出包工程的价款等。本项目应当根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（13）“文物文化资产”项目，反映民间非营利组织用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或者历史价值并作长期或者永久保存的典藏等。本项目应当根据“文物文化资产”科目的期末借方余额填列。

（14）“固定资产清理”项目，反映民间非营利组织因出售、毁损、报废等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的账面价值，以及固定资产清理过程中发生的清理费用和变价收入等各项金额的差额。本项目应当根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列；如果“固定资产清理”科目期末为贷方余额，则以“－”号填列。

（15）“无形资产”项目，反映民间非营利组织拥有的为开展业务活动、出租给他人或为管理目的而持有的没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。本项目应当根据“无形资产”科目的期末余额填列。

（16）“受托代理资产”项目，反映民间非营利组织接受委托方委托从事受托代理业务而收到的资产。本项目应当根据“受托代理资产”科目的期末余额填列。如果民间非营利组织的受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金且通过“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目核算，还应当加上“现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目中“受托代理资产”明细科目的期末余额。

（17）“短期借款”项目，反映民间非营利组织向银行或其他金融机构等借入的、尚未偿还的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款。本项目应当根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（18）“应付款项”项目，反映民间非营利组织期末应付票据、应付账款和其他应付款等应付未付款项。本项目应当根据“应付票据”、“应付账款”、“其他应付款”科目的期末余额合计填列。

（19）“应付工资”项目，反映民间非营利组织应付未付的员工工资。本项目应当根据“应付工资”科目的期末贷方余额填列；如果“应付工资”科目期末为借方余额，以“－”号填列。

（20）“应交税金”项目，反映民间非营利组织应交未交的各种税费。本项目应当根据“应交税金”科目的期末贷方余额填列；如果“应交税金”科目期末为借方余额，则以“－”号填列。

（21）“预收账款”项目，反映民间非营利组织向服务和商品购买单位等预收的各种款项。本项目应当根据“预收账款”科目的期末余额填列。

（22）“预提费用”项目，反映民间非营利组织预先提取的已经发生但尚未实际支付的各项费用。本项目应当根据“预提费用”科目的期末贷方余额填列。

（23）“预计负债”项目，反映民间非营利组织对因或有事项所产生的现时义务而确认的负债。本项目应当根据“预计负债”科目的期末贷方金额填列。

（24）“一年内到期的长期负债”项目，反映民间非营利组织承担的将于 1 年内（含 1 年）偿还的长期负债。本项目应当根据有关长期负债科目的期末余额中将在 1 年内（含 1 年）到期的金额分析填列。

（25）“其他流动负债”项目，反映民间非营利组织除以上流动负债之外的其他流动负债。本项目应当根据有关科目的期末余额填列。如果其他流动负债金额较大的，应当在会计报表附注中单独披露其内容和金额。

（26）“长期借款”项目，反映民间非营利组织向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的各种借款本息。本项目应当根据“长期借款”科目的期末余额减去其中将于 1 年内（含 1 年）到期的长期借款余额后的金额填列。

（27）“长期应付款”项目，反映民间非营利组织承担的各种长期应付款，如融资租入固定资产发生的应付租赁款。本项目应当根据“长期应付款”科目的期末余额减去其中将于 1 年内（含 1 年）到期的长期应付款余额后的金额填列。

（28）“其他长期负债”项目，反映民间非营利组织除以上长期负债项目之外的其他长期负债。本项目应当根据有关科目的期末余额减去其中将于 1 年内（含 1 年）到期的其他长期负债余额后的金额分析填列。如果其他长期负债金额较大的，应当在会计报表附注中单独披露其内容和金额。

（29）“受托代理负债”项目，反映民间非营利组织因从事受托代理业务、接受受托代理资产而产生的负债。本项目应当根据“受托代理负债”科目的期末余额填列。

（30）“非限定性净资产”项目，反映民间非营利组织拥有的非限定性净资产期末余额。本项目应当根据“非限定性净资产”科目的期末余额填列。

（31）“限定性净资产”项目，反映民间非营利组织拥有的限定性净资产期末余额。本项目应当根据“限定性净资产”科目的期末余额填列。

二、业务活动表编制说明

1.本表反映民间非营利组织在某一会计期间内开展业务活动的实际情况。

2.本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数；在编制季度、半年度等中期财务会计报告时，应当将本栏改为“本季度数”、“本半年度数”等本中期数栏，反映各项目本中期的实际发生数。在提供上年度比较报表时，应当增设可比期间栏目，反映可比期间各项目的实际发生数。如果本年度业务活动表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年度业务活动表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表上年度可比期间栏目内。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初起至报告期末止的累计实际发生数。

本表“非限定性”栏反映本期非限定性收入的实际发生数、本期费用的实际发生数和本期由限定性净资产转为非限定性净资产的金额；本表“限定性”栏反映本期限定性收入的实际发生数和本期由限定性净资产转为非限定性净资产的金额（以“－”号填列）。在提供上年度比较报表项目金额时，限定性和非限定性栏目的金额可以合并填列。

3.本表各项目的内容和填列方法：

（1）“捐赠收入”项目，反映民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入总额。本项目应当根据“捐赠收入”科目的发生额填列。

（2）“会费收入”项目，反映民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取的会费总额。本项目应当根据“会费收入”科目的发生额填列。

（3）“提供服务收入”项目，反映民间非营利组织根据章程等的规定向其服务对象提供服务取得的收入总额。本项目应当根据“提供服务收入”科目的发生额填列。

（4）“商品销售收入”项目，反映民间非营利组织销售商品等所形成的收入总额。本项目应当根据“商品销售收入”科目的发生额填列。

（5）“政府补助收入”项目，反映民间非营利组织接受政府拨款或者政府机构给予的补助而取得的收入总额。本项目应当根据“政府补助收入”科目的发生额填列。

（6）“投资收益”项目，反映民间非营利组织以各种方式对外投资所取得的投资净损益。本项目应当根据“投资收益”科目的贷方发生额填列；如果为借方发生额，则以“－”号填列。

（7）“其他收入”项目，反映民间非营利组织除上述收入项目之外所取得的其他收入总额。本项目应当根据“其他收入”科目的发生额填列。

上述各项收入项目应当区分“限定性”和“非限定性”分别填列。

（8）“业务活动成本”项目，反映民间非营利组织为了实现其业务活动目标、开展其项目活动或者提供服务所发生的费用。本项目应当根据“业务活动成本”科目的发生额填列。

民间非营利组织应当根据其所从事的项目、提供的服务或者开展的业务等具体情况，按照“业务活动成本”科目中各明细科目的发生额，在本表第 12 行至第 21 行之间填列业务活动成本的各组成部分。

（9）“管理费用”项目，反映民间非营利组织为组织和管理其业务活动所发生的各项费用总额。本项目应当根据“管理费用”科目的发生额填列。

（10）“筹资费用”项目，反映民间非营利组织为筹集业务活动所需资金而发生的各项费用总额，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）以及相关手续费等。本项目应当根据“筹资费用”科目的发生额填列。

（11）“其他费用”项目，反映民间非营利组织除以上费用项目之外发生的其他费用总额。本项目应当根据有关科目的发生额填列。

（12）“限定性净资产转为非限定性净资产”项目，反映民间非营利组织当期从限定性净资产转入非限定性净资产的金额。本项目应当根据“限定性净资产”、“非限定性净资产”科目的发生额分析填列。

（13）“净资产变动额”项目，反映民间非营利组织当期净资产变动的金额。本项目应当根据本表“收入合计”项目的金额，减去“费用合计”项目的金额，再加上“限定性净资产转为非限定性净资产”项目的金额后填列。

三、现金流量表编制说明

1.本表反映民间非营利组织在某一会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息。

2.本表所指的现金，是指民间非营利组织的库存现金以及可以随时用于支付的存款，包括现金、可以随时用于支付的银行存款和其他货币资金；现金等价物，是指民间非营利组织持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资（除特别指明外，以下所指的现金均包含现金等价物）。

民间非营利组织应当根据实际情况确定现金等价物的范围，并且一贯性地保持其划分标准，如果改变划分标准，应当视为会计政策变更。民间非营利组织确定现金等价物的原则及其变更，应当在会计报表附注中披露。

3.现金流量表应当按照业务活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量分别反映。本表所指的现金流量，是指现金的流入和流出。

4.民间非营利组织应当采用直接法编制业务活动产生的现金流量。采用直接法编制业务活动现金流量时，有关现金流量的信息可以从会计记录中直接获得，也可以在业务活动表收入和费用数据基础上，通过调整存货和与业务活动有关的应收应付款项的变动、投资以及固定资产折旧、无形资产摊销等项目后获得。

5.本表各项目的内容和填列方法：

（1）“接受捐赠收到的现金”项目，反映民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠取得的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“捐赠收入”等科目的记录分析填列。

（2）“收取会费收到的现金”项目，反映民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取会费取得的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应收账款”、“会费收入”等科目的记录分析填列。

（3）“提供服务收到的现金”项目，反映民间非营利组织根据章程等的规定向其服务对象提供服务取得的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“提供服务收入”等科目的记录分析填列。

（4）“销售商品收到的现金”项目，反映民间非营利组织销售商品取得的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“商品销售收入”等科目的记录分析填列。

（5）“政府补助收到的现金”项目，反映民间非营利组织接受政府拨款或者政府机构给予的补助而取得的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“政府补助收入”等科目的记录分析填列。

（6）“收到的其他与业务活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织收到的除以上业务之外的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“其他应收款”、“其他收入”等科目的记录分析填列。

（7）“提供捐赠或者资助支付的现金”项目，反映民间非营利组织向其他单位和个人提供捐赠或者资助支出的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“业务活动成本”等科目的记录分析填列。

（8）“支付给员工以及为员工支付的现金”项目，反映民间非营利组织开展业务活动支付给员工以及为员工支付的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应付工资”等科目的记录分析填列。

民间非营利组织支付的在建工程人员的工资等，在本表“购建固定资产、无形资产所支付的现金”项目中反映。

（9）“购买商品、接受服务支付的现金”项目，反映民间非营利组织购买商品、接受服务而支付的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”、“业务活动成本”等科目的记录分析填列。

（10）“支付的其他与业务活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织除上述项目之外支付的其他与业务活动有关的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“其他应付款”、“管理费用”、“其他费用”等科目的记录分析填列。

（11）“收回投资所收到的现金”项目，反映民间非营利组织出售、转让或者到期收回除现金等价物之外的短期投资、长期投资而收到的现金。不包括长期投资收回的股利、利息，以及收回的非现金资产。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债权投资”等科目的记录分析填列。

（12）“取得投资收益所收到的现金”项目，反映民间非营利组织因对外投资而取得的现金股利、利息，以及从被投资单位分回利润收到的现金；不包括股票股利。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“投资收益”等科目的记录分析填列。

（13）“处置固定资产和无形资产所收回的现金”项目，反映民间非营利组织处置固定资产和无形资产所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关费用之后的净额。由于自然灾害所造成的固定资产等长期资产损失而收到的保险赔款收入，也在本项目反映。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“固定资产清理”等科目的记录分析填列。

（14）“收到的其他与投资活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织除上述各项之外收到的其他与投资活动有关的现金。其他现

金流入如果金额较大的，应当单列项目反映。本项目可以根据“现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（15）“购建固定资产和无形资产所支付的现金”项目，反映民间非营利组织购买和建造固定资产，取得无形资产和其他长期资产所支付的现金。不包括为购建固定资产而发生的借款利息资本化的部分，以及融资租入固定资产支付的租赁费。借款利息和融资租入固定资产支付的租赁费，在筹资活动产生的现金流量中反映。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等科目的记录分析填列。

（16）“对外投资所支付的现金”项目，反映民间非营利组织进行对外投资所支付的现金，包括取得除现金等价物之外的短期投资、长期投资所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等附加费用。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“短期投资”、“长期股权投资”、“长期债权投资”等科目的记录分析填列。

（17）“支付的其他与投资活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织除上述各项之外，支付的其他与投资活动有关的现金。如果其他现金流出金额较大的，应当单列项目反映。本项目可以根据“现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（18）“借款所收到的现金”项目，反映民间非营利组织举借各种短期、长期借款所收到的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”等科目的记录分析填列。

（19）“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织除上述项目之外，收到的其他与筹资活动有关的现金。如果其他现金流入金额较大的，应当单列项目反映。本项目可以根据“现金”、“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

（20）“偿还借款所支付的现金”项目，反映民间非营利组织以现金偿还债务本金所支付的现金。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“短期借款”、“长期借款”、“筹资费用”等科目的记录分析填列。

（21）“偿付利息所支付的现金”项目，反映民间非营利组织实际支付的借款利息、债券利息等。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“长期借款”、“筹资费用”等科目的记录分析填列。

（22）“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映民间非营利组织除上述项目之外，支付的其他与筹资活动有关的现金，如融资租入固定资产所支付的租赁费。本项目可以根据“现金”、“银行存款”、“长期应付款”等有关科目的记录分析填列。

（23）“汇率变动对现金的影响额”项目，反映民间非营利组织外币现金流量及境外所属分支机构的现金流量折算为人民币时，所采用的现金流量发生日的汇率或期初汇率折算的人民币金额与本表“现金及现金等价物净增加额”中外币现金净增加额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

（24）“现金及现金等价物净增加额”项目，反映民间非营利组织本年度现金及现金等价物变动的金额。本项目应当根据本表“业务

活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产生的现金流量净额”和“汇率变动对现金的影响额”项目的金额合计填列。

第六部分 会计报表附注

民间非营利组织的会计报表附注至少应当披露以下内容：

（一）重要会计政策及其变更情况的说明；

（二）董事会（或者理事会或者类似权力机构）成员和员工的数量、变动情况以及获得的薪金等报酬情况的说明；

（三）会计报表重要项目及其增减变动情况的说明；

（四）资产提供者设置了时间或用途限制的相关资产情况的说明；

（五）受托代理业务情况的说明，包括受托代理资产的构成、计价基础和依据、用途等；

（六）重大资产减值情况的说明；

（七）公允价值无法可靠取得的受赠资产和其他资产的名称、数量、来源和用途等情况的说明；

（八）对外承诺和或有事项情况的说明；

（九）接受劳务捐赠情况的说明；

（十）资产负债表日后非调整事项的说明；

（十一）有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。

附件:

新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定

为规范新冠肺炎疫情相关租金减让的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第21号——租赁》等，制定本规定。

一、适用范围和基本原则

由新冠肺炎疫情直接引发的、承租人与出租人就现有租赁合同达成的租金减免、延期支付等租金减让，同时满足下列条件的，企业可以按照《企业会计准则第21号——租赁》进行会计处理，也可以选择采用本规定的简化方法:

（一）减让后的租赁对价较减让前减少或基本不变，其中，租赁对价未折现或按减让前折现率折现均可;

（二）减让仅针对2021年6月30日前的应付租赁付款额，2021年6月30日后应付租赁付款额增加不影响满足该条件，2021年6月30日后应付租赁付款额减少不满足该条件;

（三）综合考虑定性和定量因素后认定租赁的其他条款和条件无重大变化。

企业选择采用简化方法的，不需要评估是否发生租赁变更，也不需要重新评估租赁分类。企业应当将该选择一致地应用于类似租赁合同，不得随意变更。

租金减让导致租赁对价基本不变但支付时点延迟的，包括在减免一定期间租金的同时等量调增后续租赁期间租金，或者在减免一定期间租金的同时将租赁期延长不超过减免期的期间并收取等量租金等情形，应当视为延期支付租金进行会计处理。

租金减让导致租赁对价减少且支付时点延迟的，包括在减免一定期间租金的同时减量调增后续租赁期间租金，或者在减免一定期间租金的同时将租赁期延长不超过减免期的期间并收取减量租金等情形，应当视为租金减免和延期支付租金的组合进行会计处理。

二、确认和计量

（一）执行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2006〕3 号）的企业。

1.承租人会计处理。

对于经营租赁，承租人应当继续按照与减让前一致的方法将原合同租金计入相关资产成本或费用。发生租金减免的，承租人应当将减免的租金作为或有租金，在减免期间冲减“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”等科目；延期支付租金的，承租人应当在原支付期间将应支付的租金确认为应付款项，在实际支付时冲减前期确认的应付款项。

对于融资租赁，承租人应当继续按照与减让前一致的折现率将未确认融资费用确认为当期融资费用，继续按照与减

让前一致的方法对融资租入资产进行计提折旧等后续计量。发生租金减免的，承租人应当将减免的租金作为或有租金，在达成减让协议等解除原租金支付义务时，冲减“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”等科目，并相应调整长期应付款，按照减让前折现率折现计入当期损益的，还应调整未确认融资费用；延期支付租金的，承租人应当在实际支付时冲减前期确认的长期应付款。

2.出租人会计处理。

对于经营租赁，出租人应当继续按照与减让前一致的方法将原合同租金确认为租赁收入。发生租金减免的，出租人应当将减免的租金作为或有租金，在减免期间冲减租赁收入；延期收取租金的，出租人应当在原收取期间将应收取的租金确认为应收款项，并在实际收到时冲减前期确认的应收款项。

对于融资租赁，出租人应当继续按照与减让前一致的租赁内含利率将未实现融资收益确认为租赁收入。发生租金减免的，出租人应当将减免的租金作为或有租金，在达成减让协议等放弃原租金收取权利时，冲减原确认的租赁收入，不足冲减的部分计入投资收益，同时相应调整长期应收款，按照减让前折现率折现计入当期损益的，还应调整未实现融资收益；延期收取租金的，出租人应当在实际收到时冲减前期确认的长期应收款。

（二）执行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）的企业。

1. 承租人会计处理。

承租人应当继续按照与减让前一致的折现率计算租赁负债的利息费用并计入当期损益，继续按照与减让前一致的方法对使用权资产进行计提折旧等后续计量。发生租金减免的，承租人应当将减免的租金作为可变租赁付款额，在达成减让协议等解除原租金支付义务时，按未折现或减让前折现率折现金额冲减相关资产成本或费用，同时相应调整租赁负债；延期支付租金的，承租人应当在实际支付时冲减前期确认的租赁负债。

对于按照准则第三十二条采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁，承租人应当继续按照与减让前一致的方法将原合同租金计入相关资产成本或费用。发生租金减免的，承租人应当将减免的租金作为可变租赁付款额，在减免期间冲减相关资产成本或费用；延期支付租金的，承租人应当在原支付期间将应支付的租金确认为应付款项，在实际支付时冲减前期确认的应付款项。

2. 出租人会计处理。

对于经营租赁，出租人应当继续按照与减让前一致的方法将原合同租金确认为租赁收入。发生租金减免的，出租人应当将减免的租金作为可变租赁付款额，在减免期间冲减租

赁收入；延期收取租金的，出租人应当在原收取期间将应收取的租金确认为应收款项，并在实际收到时冲减前期确认的应收款项。

对于融资租赁，出租人应当继续按照与减让前一致的折现率计算利息并确认为租赁收入。发生租金减免的，出租人应当将减免的租金作为可变租赁付款额，在达成减让协议等放弃原租金收取权利时，按未折现或减让前折现率折现金额冲减原确认的租赁收入，不足冲减的部分计入投资收益，同时相应调整应收融资租赁款；延期收取租金的，出租人应当在实际收到时冲减前期确认的应收融资租赁款。

三、披露

企业按照本规定采用简化方法的，应当披露下列信息：

（一）是否对属于适用范围的租金减让全部采用简化方法。如果不是，还应当披露采用简化方法处理的租赁合同的性质。

（二）采用简化方法处理的相关租金减让对当期损益的影响金额。

企业首次执行本规定，无需按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十五条的规定披露当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。

四、附则

本规定自发布之日起施行。企业按照本规定采用简化方法的，可以对2020年1月1日至本规定施行日之间发生的相关租金减让根据本规定进行调整。

关于规范电子会计凭证报销入账归档的通知

财会〔2020〕6号

党中央有关部门财务部门、档案部门，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、档案局，新疆生产建设兵团财政局、档案局，国务院各部委财务部门、档案部门，财政部各地监管局，有关人民团体财务部门、档案部门，中央企业财务部门、档案部门：

为适应电子商务、电子政务发展，规范各类电子会计凭证的报销入账归档，根据国家有关法律、行政法规，现就有关事项通知如下：

一、本通知所称电子会计凭证，是指单位从外部接收的电子形式的各类会计凭证，包括电子发票、财政电子票据、电子客票、电子行程单、电子海关专用缴款书、银行电子回单等电子会计凭证。

二、来源合法、真实的电子会计凭证与纸质会计凭证具有同等法律效力。

三、除法律和行政法规另有规定外，同时满足下列条件的，单位可以仅使用电子会计凭证进行报销入账归档：

（一）接收的电子会计凭证经查验合法、真实；

（二）电子会计凭证的传输、存储安全、可靠，对电子会计凭证的任何篡改能够及时被发现；

（三）使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计凭证及其元数据，能够按照国家统一的会计制度完成会计核算业务，能够按照国家档案行政管理部门规定格式输出电子会计凭证及其元数据，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序，且能有效防止电子会计凭证重复入账；

（四）电子会计凭证的归档及管理符合《会计档案管理办法》（财政部国家档案局令第79号）等要求。

四、单位以电子会计凭证的纸质打印件作为报销入账归档依据的，必须同时保存打印该纸质件的电子会计凭证。

五、符合档案管理要求的电子会计档案与纸质档案具有同等法律效力。除法律、行政法规另有规定外，电子会计档案可不再另以纸质形式保存。

六、单位和个人在电子会计凭证报销入账归档中存在违反本通知规定行为的，县级以上人民政府财政部门、档案行政管理部门应当依据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国档案法》等有关法律、行政法规处理处罚。

七、本通知由财政部、国家档案局负责解释，并自发布之日起施行。

财政部

国家档案局

2020年3月23日

关于印发《资产管理产品相关会计处理规定》的通知

财会〔2022〕14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：

为进一步明确适用《中国人民银行 中国银行保险监督管理委员会 中国证券监督管理委员会 国家外汇管理局关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品的会计处理，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等有关规定，我部制定了《资产管理产品相关会计处理规定》，现予印发，请认真贯彻执行。执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：资产管理产品相关会计处理规定

财 政 部

2022年5月25日

附件：

资产管理产品相关会计处理规定

为进一步明确适用《中国人民银行 中国银行保险监督管理委员会 中国证券监督管理委员会 国家外汇管理局关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等有关规定，现对资产管理产品的相关会计处理规定如下。

一、关于总体要求

资产管理产品的会计确认、计量和报告应当遵循企业会计准则。

资产管理产品的管理人应当以所管理的单只资产管理产品为主体进行会计确认、计量和报告。资产管理产品启用侧袋机制的，侧袋账户与主袋账户仍属同一会计主体。

资产管理产品的会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提，除非资产管理产品以不同于产品说明书等文件初始载明的计划进行清算并导致资产无法按照公允价值处置。资产管理产品具有有限寿命本身不影响持续经营假设的成立。

资产管理产品的会计年度自公历1月1日起至12月31日止，首期会计期间的起始日为产品成立日，末期会计期间的结束日为产品终止日。

资产管理产品以人民币为记账本位币。以人民币以外的货币为主要募集和兑付币种的，可以按照企业会计准则的规定选定其中一种货币作为记账本位币并编制财务报表，同时应当将以人民币以外货币编制的财务报表折算为人民币财务报表。

资产管理产品应当按照企业会计准则相关规定和本规定设置和使用会计科目。在不违反确认、计量和报告规定的前提下，可以根据实际情况自行增设、分拆或合并会计科目。对于不存在的交易或者事项，可以不设置相关科目。

资产管理产品的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、净资产变动表和附注。为满足母公司编制合并财务报表等需要的，资产管理产品应当编制并向母公司报送现金流量表。

二、关于持有投资适用的准则

资产管理产品属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号，以下简称 33 号准则）规定的投资性主体的，其持有的对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资以及对联营企业和合营企业的权益性投资，应当划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，以下简称 22 号准则）。

资产管理产品不属于投资性主体的，其持有的投资应当

分别按下列情形进行会计处理:

（一）能够对被投资方实施控制的权益性投资，应当根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会〔2014〕14 号，以下简称 2 号准则）的规定采用成本法核算，并根据 33 号准则的规定编制合并财务报表。

（二）能够对被投资方实施共同控制或重大影响的权益性投资，可以根据 2 号准则的规定采用权益法核算，也可以根据该准则第三条（二）的规定划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并适用 22 号准则。

（三）对于除能够对被投资方实施控制、共同控制或重大影响的权益性投资以外的金融资产投资，应当适用 22 号准则。

三、关于持有金融资产的会计处理

（一）关于金融资产的分类。

资产管理产品应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

资产管理产品将金融资产分类为以摊余成本计量的金融资产的，相关金融资产的合同现金流量特征必须与基本借贷安排一致，即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流

量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

货币市场基金、现金管理类理财产品等资产管理产品管理金融资产的业务模式以出售为目标的，应当将相关金融资产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。

公募基金、理财产品等资产管理产品具有中短期寿命期或需满足开放申购和赎回要求的，其持有的权益工具投资通常为交易性而不符合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条件。

（二）关于金融资产的计量。

资产管理产品应当按照22号准则的规定，对以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备。

资产管理产品应当按照《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会〔2014〕6号，以下简称39号准则）的规定，确定金融资产的公允价值。货币市场基金、现金管理类理财产品等按照监管规定采用影子定价和偏离度控制确定金融资产公允价值的，应当符合39号准则的规定。

资产管理产品应当加强金融资产的估值管理，确保所采用估值技术和输入值的适当性以及估值结果的可靠性，不得随意变更同一金融资产的估值技术。

四、关于其他主要交易的会计处理

资产管理产品当期实现的利息等收入和发生的托管费、销售服务费、投资顾问费等费用，无论款项是否收付，均应当计入当期损益。

资产管理产品的管理人收取管理人报酬的，资产管理产品应当按照权责发生制原则，在管理人提供相关服务的期间，将当期发生的管理人报酬计入当期损益。

资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产为债权投资的，在持有期间可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，将扣除该部分利息后的公允价值变动额计入公允价值变动损益；也可以将包含利息的公允价值变动额汇总计入公允价值变动损益。资产管理产品应当在初始确认债权投资时作出上述选择并一致应用于类似债权投资，不得随意变更。

资产管理产品确认应税利息收入等的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应当在确认相关收入时确认相关应纳税额。

投资人认购、申购或转换转入产品份额的，资产管理产品应当按照实收资金、其他综合收益、未分配利润占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款分别计入实收资金、其他综合收益和未分配利润。

投资人赎回或转换转出产品份额的，资产管理产品应当

按照实收资金、其他综合收益、未分配利润占净资产的比例，将赎回款或转换转出款分别冲减实收资金、其他综合收益和未分配利润。

五、关于列示和披露

资产管理产品应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2014〕7 号，以下简称 30 号准则）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 37 号准则）等相关准则的要求进行列报。

资产管理产品财务报表附注应当披露以下信息:

（一）资产管理产品的基本情况。

（二）财务报表的编制基础。

（三）遵循企业会计准则的声明。

（四）重要会计政策和会计估计。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。

（六）报表重要项目的说明，如管理人报酬的确定方法、暂估管理人报酬与投资者实际承担的管理人报酬可能存在差异的事实，以及公允价值计量的相关信息等。

（七）或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

（八）与金融工具相关的流动性风险、信用风险、市场风险的信息。

（九）资产管理产品启用侧袋机制的，应当披露扣除侧

袋机制影响后的期末净资产金额及其计算方法，以及侧袋账户的有关情况。

（十）按照30号准则和37号准则应当披露的其他信息。

六、生效日期及衔接规定

本规定自2022年7月1日起施行。

资产管理产品自2022年1月1日起首次执行22号准则、《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37号准则的，应当遵循上述准则的衔接规定。

附：1.会计科目和主要账务处理

2.会计报表格式

附 1:

会计科目和主要账务处理

一、会计科目

资产管理产品应当按照企业会计准则相关规定和本附录设置和使用会计科目。在不违反确认、计量和报告规定的前提下，资产管理产品可以比照本附录中的规定自行设置明细科目。会计科目编号供资产管理产品参考，资产管理产品可结合实际情况自行确定会计科目编号。

顺序号	编号	会计科目名称
一、资产类		
1	1002	银行存款
2	1021	结算备付金
3	1031	存出保证金
4	1101	交易性金融资产
5	1111	买入返售金融资产
6	1112	买入返售金融资产减值准备
7	1131	应收股利
8	1132	应收利息
9	1141	应收申购款
10	1221	其他应收款
11	1231	坏账准备
12	1303	贷款
13	1304	贷款损失准备
14	1501	债权投资
15	1502	债权投资减值准备
16	1503	其他债权投资
17	1511	长期股权投资
18	1512	长期股权投资减值准备

二、负债类		
19	2001	短期借款
20	2101	交易性金融负债
21	2111	卖出回购金融资产款
22	2204	应付赎回款
23	2205	应付赎回费
24	2212	应付管理人报酬
25	2213	应付托管费
26	2214	应付销售服务费
27	2215	应付投资顾问费
28	2221	应交税费
29	2231	应付利息
30	2232	应付利润
31	2241	其他应付款
三、共同类		
32	3001	清算资金往来
33	3101	衍生工具
四、净资产类		
34	4001	实收资金
35	4004	其他综合收益
36	4103	本年（期）利润
37	4104	利润分配
五、损益类		
38	6011	利息收入
39	6051	其他业务收入
40	6061	汇兑损益
41	6101	公允价值变动损益
42	6111	投资收益
43	6403	税金及附加
44	6405	管理人报酬
45	6406	托管费
46	6407	销售服务费
47	6408	投资顾问费

48	6411	利息支出
49	6605	其他费用
50	6702	信用减值损失
51	6901	以前年度损益调整

二、主要账务处理

（一）1101 交易性金融资产。

1.本科目核算资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的股票投资、债券投资、基金投资等金融资产，包括分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和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。

2.本科目可按股票、债券、基金等类别和品种，分别“成本”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。资产管理产品持有的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可在本科目下单设“指定类”明细科目核算。

3.交易性金融资产的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得交易性金融资产，按其公允价值，借记本科目（成本），按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收利息”或“应收股利”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清

算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）交易性金融资产持有期间，被投资单位宣告发放现金股利，应借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。交易性金融资产为债权投资的，资产管理产品可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，借记本科目（应计利息），贷记“投资收益”科目；也可以不单独确认前述利息，而通过本科目（公允价值变动）汇总反映包含利息的债权投资的公允价值变化。

（3）资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）出售交易性金融资产，应按照应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、应计利息、公允价值变动），按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，可以将原计入该金融资产的公允价值变动转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

4.本科目期末借方余额反映资产管理产品持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值。

（二）1111 买入返售金融资产。

1.本科目核算资产管理产品以摊余成本计量的、按照返售协议约定先买入再按固定价格返售的票据、证券等金融资产所融出的资金。

2.本科目可按买入返售金融资产的类别和融资方，分别“成本”、“应计利息”等进行明细核算。

3.买入返售金融资产的主要账务处理。

（1）资产管理产品根据返售协议买入金融资产，应按应支付的金额，借记本科目（成本），贷记“清算资金往来”等科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，按照实际利率法计算的利息收入，借记本科目（应计利息），贷记“利息收入”科目。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“买入返售金融资产减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）返售日，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关减值准备余额，借记“买入返售金融资产减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目（成本、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。资

金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的买入返售金融资产的账面余额。

（三）1112 买入返售金融资产减值准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的买入返售金融资产以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按买入返售金融资产的类别和融资方进行明细核算。

3.买入返售金融资产减值准备的主要账务处理参见“买入返售金融资产”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的买入返售金融资产计提的损失准备余额。

（四）1141 应收申购款。

1.本科目核算应向认购、申购或转换转入资产管理产品份额的投资人收取的认购款、申购款或转换转入款（不含认购、申购或转换的相关费用）。

2.本科目可按办理认购、申购或转换业务的机构或投资人进行明细核算。

3.应收申购款的主要账务处理。

（1）投资人认购、申购或转换转入资产管理产品份额，按应收的认购款、申购款或转换转入款，借记本科目，按实

收资金占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款中含有的实收资金，贷记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将认购款、申购款或转换转入款中含有的其他综合收益，贷记“其他综合收益”科目，按其差额，贷记“利润分配——未分配利润”科目。

（2）实际收到认购款、申购款或转换转入款时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

4.本科目期末借方余额反映尚未收回的认购款、申购款和转换转入款。

（五）1303 贷款。

1.本科目核算资产管理产品按规定发放的以摊余成本计量的各类贷款。

2.本科目可按贷款类别、客户，分别“本金”、“利息调整”、“应计利息”等进行明细核算。

3.贷款的主要账务处理。

（1）资产管理产品发放贷款，应按贷款的合同本金，借记本科目（本金），按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。

（2）资产负债表日，应将按合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收

利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“贷款损失准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）资产管理产品处置贷款，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“贷款损失准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认贷款时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关贷款损失准备余额，借记“贷款损失准备”科目，按该贷款的账面余额，贷记或借记本科目（本金、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“贷款处置损益”科目。此类业务发生不频繁的，差额也可记入“投资收益”科目。

（4）到期收回贷款，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关贷款损失准备余额，借记“贷款损失准备”科目，按该贷款的账面余额，贷记或借记本科目（本金、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的贷款的账面余额。

（六）1304 贷款损失准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的贷款以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按贷款类别、客户进行明细核算。

3.贷款损失准备的主要账务处理参见“贷款”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的贷款计提的损失准备余额。

（七）1501 债权投资。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的债权投资。取得债权投资所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的利息在“应收利息”科目核算。

2.本科目可按债券、资产支持证券等债权投资的类别和品种，分别“成本”、“利息调整”、“应计利息”等进行明细核算。

3.债权投资的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得债权投资，应按该投资的面值，借记本科目（成本），按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利

息调整）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，应将按票面或合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“债权投资减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）出售债权投资，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“债权投资减值准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认债权投资时，按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“债权投资减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息），按其差额，贷记

或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（4）到期收回债权投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“债权投资减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息），按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映以摊余成本计量的债权投资的账面余额。

（八）1502 债权投资减值准备。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的债权投资以预期信用损失为基础计提的损失准备。

2.本科目可按债券、资产支持证券等债权投资的类别和品种进行明细核算。

3.债权投资减值准备的主要账务处理参见“债权投资”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映以摊余成本计量的债权投资计提的损失准备余额。

（九）1503 其他债权投资。

1.本科目核算资产管理产品持有的按照 22 号准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的

金融资产。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种，分别“成本”、“利息调整”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。

3.其他债权投资的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得其他债权投资，应按该投资的面值，借记本科目（成本），按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

（2）资产负债表日，应将按票面或合同利率计算确定的利息，借记本科目（应计利息），按实际利率法计算确定的利息收入，贷记“利息收入”科目，按其差额，借记或贷记本科目（利息调整）。对于已过付息期尚未收到的利息，应借记“应收利息”科目，贷记本科目（应计利息）。

资产负债表日，资产管理产品应以预期信用损失为基础确定应计提的减值准备金额，该金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“其他综合收益——信用减值准备”科目。应计提的减值准备金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

（3）资产负债表日，其他债权投资的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）出售其他债权投资，应重新计算剩余存续期预期信用损失，该损失金额大于当前减值准备账面金额的，按其差额，借记“信用减值损失”科目，贷记“其他综合收益——信用减值准备”科目；该损失金额小于当前减值准备账面金额的，按其差额做相反分录。

终止确认其他债权投资时，按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“其他综合收益——信用减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息、公允价值变动），按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（5）到期收回其他债权投资，应按收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关债权投资减值准备余额，借记“其他综合收益——信用减值准备”科目，按该金融资产的账面余额，贷记或借记本科目（成本、利息调整、应计利息、公允

价值变动），按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“信用减值损失”科目。

4.本科目期末借方余额反映分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值。

（十）2101 交易性金融负债。

1.本科目核算资产管理产品承担的交易性金融负债。

2.本科目可按金融负债的类别，分别“本金”、“应计利息”、“公允价值变动”等进行明细核算。资产管理产品持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债可在本科目下单设“指定类”明细科目核算。

3.交易性金融负债的主要账务处理。

（1）资产管理产品承担交易性金融负债，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按其公允价值，贷记本科目（本金）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（2）资产管理产品在承担交易性金融负债的期间，可以将按票面或合同利率计算的利息计入投资收益，借记“投资收益”科目，贷记本科目（应计利息）；也可以不单独确认前述利息，而通过本科目（公允价值变动）汇总反映包含利息的交易性金融负债的公允价值变化。

（3）资产负债表日，交易性金融负债的公允价值高于账面余额的差额，借记“公允价值变动损益”科目，贷记本科目（公允价值变动），公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（4）处置交易性金融负债，应按该金融负债的账面余额，借记或贷记本科目（本金、应计利息、公允价值变动），按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映资产管理产品承担的交易性金融负债的公允价值。

（十一）2111 卖出回购金融资产款。

1.本科目核算资产管理产品按照回购协议约定先卖出再按固定价格买入的票据、证券等金融资产所融入的资金。

2.本科目可按卖出回购金融资产的类别和融资方，分别“成本”、“应计利息”等进行明细核算。

3.卖出回购金融资产款的主要账务处理。

（1）资产管理产品根据回购协议卖出金融资产，应按应收取的金额，借记“清算资金往来”等科目，贷记本科目（成本）。资金交收日，按实际交收的证券清算款等，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“清算资金往来”等科目。

（2）资产负债表日，按照实际利率法计算的利息费用，借记“利息支出”科目，贷记本科目（应计利息）。

（3）回购日，应按其账面余额，借记本科目（成本、应计利息），按应支付的金额，贷记“清算资金往来”等科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。资金交收日，按实际支付的证券清算款等，借记“清算资金往来”等科目，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映卖出回购金融资产款的账面余额。

（十二）2204 应付赎回款。

1.本科目核算按规定应付产品投资人的赎回款和转换转出款。

2.本科目可按办理赎回和转换业务的机构或申请赎回和转换业务的投资人进行明细核算。

3.应付赎回款的主要账务处理。

（1）资产管理产品投资人赎回或转换转出产品份额，按实收资金占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的实收资金，借记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的其他综合收益，借记“其他综合收益”科目，按未分配利润占净资产的比例，将赎回款或转换转出款中含有的未分配利润，借记“利润分配——未分配利润”科目，按应付产品投资人的赎回款或转

换转出款，贷记本科目，按应付办理赎回或转换业务机构的赎回费或转换转出费，贷记“应付赎回费”科目，按其差额，贷记“其他业务收入”科目。

（2）实际支付赎回款或转换转出款时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的产品赎回款和转换转出款。

（十三）2205 应付赎回费。

1.本科目核算按规定应付给办理赎回或转换业务的机构的赎回费和转换转出费。

2.本科目可按办理赎回或转换业务的机构进行明细核算。

3.应付赎回费的主要账务处理。

（1）资产管理产品投资人赎回或转换转出产品份额时的账务处理参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（2）实际支付办理赎回或转换业务机构的赎回费或转换转出费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的产品赎回费和转换转出费。本科目期末余额较大的，应当在资产负债表中单独列示；余额较小的，应当在资产负债表“其他负债”项目中列示。

（十四）2212 应付管理人报酬。

1.本科目核算按规定应付给资产管理产品管理人的报酬。

2.本科目可按管理人报酬的类别（如管理费和业绩报酬等）进行明细核算。

3.应付管理人报酬的主要账务处理。

计提管理人报酬时，借记“管理人报酬”科目，贷记本科目。实际支付管理人报酬时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付给资产管理产品管理人的报酬。

（十五）2213 应付托管费。

1.本科目核算按规定应支付给托管人的托管费。

2.应付托管费的主要账务处理。

计提托管费时，借记“托管费”科目，贷记本科目。实际支付托管费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

3.本科目期末贷方余额反映尚未支付给托管人的托管费。

（十六）2214 应付销售服务费。

1.本科目核算按规定应支付给销售机构的销售服务费。

2.本科目可按销售机构进行明细核算。

3.应付销售服务费的主要账务处理。

计提销售服务费时，借记“销售服务费”科目，贷记本科

目。实际支付销售服务费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的销售服务费。

（十七）2215 应付投资顾问费。

1.本科目核算资产管理产品应向第三方投资顾问支付的投资顾问费。

2.本科目可按投资顾问机构进行明细核算。

3.应付投资顾问费的主要账务处理。

计提投资顾问费时，借记“投资顾问费”科目，贷记本科目。实际支付投资顾问费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的投资顾问费。

（十八）2221 应交税费。

1.本科目核算资产管理产品按规定应交纳的增值税等各项税费。

2.本科目可按应交的税费项目，分别“应交增值税”、“转让金融商品应交增值税”、“待转销项税额”、“未交增值税”等进行明细核算。

3.应交税费的主要账务处理。

（1）资产管理产品因取得应税利息收入、金融资产转让利得等承担增值税纳税义务的，按应缴纳的增值税额，借记“利息收入”、“投资收益”等科目，贷记本科目（应交增

值税、转让金融商品应交增值税）等。

资产管理产品确认应税利息收入等的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应当在确认相关收入时，按应缴纳的增值税额，借记“利息收入”等科目，贷记本科目（待转销项税额）。实际发生纳税义务时，借记本科目（待转销项税额），贷记本科目（应交增值税）。

（2）月末，转出当月应交未交增值税额，借记本科目（应交增值税），贷记本科目（未交增值税）。

（3）实际交纳税费时，借记本科目（未交增值税），贷记“银行存款”等科目。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的各项税费。

（十九） 2232 应付利润。

1.本科目核算应付资产管理产品投资人的利润。

2.本科目可按投资人进行明细核算。

3.应付利润的主要账务处理参见“利润分配”科目的账务处理。

4.本科目期末贷方余额反映尚未支付的利润。

（二十）3001 清算资金往来。

1.本科目核算因买卖证券、申购新股等业务而发生的，应与证券登记结算机构或证券交易对手方办理资金清算的款项。

2.本科目可按不同证券登记结算机构或证券交易对手方

等进行明细核算。

3.清算资金往来的主要账务处理。

资产管理产品取得或出售金融资产等发生的应与证券登记结算或证券交易对手方办理资金结算的款项，参见相关资产等科目的账务处理。

4.本科目所属明细科目期末借方余额，反映尚未收回的清算资金，在资产负债表的“应收清算款”项目中列示；本科目所属明细科目贷方余额反映尚未支付的清算资金，在资产负债表的“应付清算款”项目中列示。

（二十一）3101 衍生工具。

1.本科目核算衍生工具的公允价值及其变动形成的衍生金融资产或衍生金融负债。

2.本科目可按衍生工具的类别进行明细核算。

3.衍生工具的主要账务处理。

（1）资产管理产品取得衍生工具，按其公允价值，借记本科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）资产负债表日，衍生工具的公允价值高于账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于账面余额的差额做相反分录。

（3）终止确认的衍生工具，应当比照“交易性金融资产”、“交易性金融负债”等科目的相关规定进行处理。

4.本科目所属明细科目期末借方余额，反映衍生工具形成资产的公允价值，在资产负债表的“衍生金融资产”项目中列示；本科目所属明细科目贷方余额反映衍生工具形成负债的公允价值，在资产负债表的“衍生金融负债”项目中列示。

（二十二）4001 实收资金。

1.本科目核算对外发行资产管理产品份额所募集的资金。资产管理产品成立时，本科目反映对外发行产品份额实际收到的募集资金总额。开放式资产管理产品成立后，本科目反映对外发行资产管理产品份额所募集资金总额扣除分摊至其他综合收益和未分配利润部分后的余额。

公募基金、理财产品、信托等也可将本科目改为“实收基金”、“实收理财”、“实收信托”等。

2.对分级或分类等特定资产管理产品品种，本科目可按不同级别或类别进行明细核算。

3.实收资金的主要账务处理。

（1）资产管理产品募集结束，在产品合同生效日，按投资人投入的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（2）产品申购或转换转入确认日，参见“应收申购款”科目的账务处理。

（3）产品赎回或转换转出确认日，参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（4）产品红利再投资，按产品红利再投资金额，借记“应

付利润”科目，按实收资金占净资产的比例，将产品红利再投资金额中含有的实收资金，贷记“实收资金”科目，按其他综合收益占净资产的比例，将产品红利再投资金额中含有的其他综合收益，贷记“其他综合收益”科目，按其差额，贷记“利润分配——未分配利润”科目。

4.本科目期末贷方余额反映对外发行资产管理产品份额对应的总金额。

（二十三）4004 其他综合收益。

1.本科目核算未在当期损益中确认的利得和损失，包括分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值变动及其以预期信用损失为基础计提的损失准备等。

2.本科目可按其他综合收益的具体内容进行明细核算。

3.其他综合收益的主要账务处理参见“其他债权投资”、“应收申购款”、“应付赎回款”、“实收资金”等科目的账务处理。

4.本科目期末余额反映累积的其他综合收益。

（二十四）4103 本年（期）利润。

1.本科目核算本年（期）的资产管理产品的净收益 （或净亏损）。

2.期末结转利润时，应将各损益类科目的金额转入本科目相应明细科目，结平各损益类科目。结转后本科目的贷方

余额为当期的净利润，借方余额为当期的净亏损。

3.年度终了（期末），应将本科目余额结转到“利润分配——未分配利润”科目，借记本科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损做相反分录。结转后本科目应无余额。

（二十五）4104 利润分配。

1.本科目核算按规定分配给产品持有人的净收益以及历次分配（或弥补亏损）后的余额。

2.本科目可按“应付利润”、“未分配利润”进行明细核算。

3.利润分配的主要账务处理。

（1）除权日，根据资产管理产品利润分配方案，借记本科目（应付利润），贷记“应付利润”科目。

（2）产品申购或转换转入确认日，参见“应收申购款”科目的账务处理。

（3）产品赎回或转换转出确认日，参见“应付赎回款”科目的账务处理。

（4）产品红利再投资，参见“实收资金”科目的账务处理。

（5）期末，应将本期实现的净利润转入本科目，借记“本年（期）利润”科目，贷记本科目（未分配利润），如为净损失做相反分录；将本科目“应付利润”明细科目余额转入“未分配利润”明细科目，借记本科目（未分配利润），贷记

本科目（应付利润）。结转后，除“未分配利润”明细科目外，本科目的其他明细科目应无余额。

4.本科目期末贷方余额反映累积的未分配利润，借方余额反映未弥补亏损。

（二十六）6011 利息收入。

1.本科目核算以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按照实际利率法计算的利息收入。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.利息收入的主要账务处理参见“债权投资”、“其他债权投资”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十七）6101 公允价值变动损益。

1.本科目核算交易性金融资产、交易性金融负债、衍生工具等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。

2.本科目可按股票、债券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.公允价值变动损益的主要账务处理参见“交易性金融资产”、“交易性金融负债”、“衍生工具”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十八）6111 投资收益。

1.本科目核算资产管理产品确认的投资收益或投资损失，包括持有交易性金融资产期间取得的投资收益以及处置交易性金融资产、交易性金融负债、衍生工具等实现的损益等。

2.本科目可按股票、债券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.投资收益的主要账务处理参见“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“交易性金融负债”、“衍生工具”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（二十九）6405 管理人报酬。

1.本科目核算按规定计提的管理人报酬。

2.本科目可分别“管理费”和“业绩报酬”等进行明细核算。

3.管理人报酬的主要账务处理。

参见“应付管理人报酬”科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十）6406 托管费。

1.本科目核算按规定计提的托管费。

2.托管费的主要账务处理参见“应付托管费”科目的账务处理。

3.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十一）6407 销售服务费。

1.本科目核算按规定计提的销售服务费。

2.销售服务费的主要账务处理参见“应付销售服务费”科目的账务处理。

3.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十二）6408 投资顾问费。

1.本科目核算资产管理产品向第三方投资顾问支付的投资顾问费。

2.本科目可按投资顾问费的类别和支付对象等进行明细核算。

3.投资顾问费的主要账务处理参见“应付投资顾问费”科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十三）6605 其他费用。

1.本科目核算资产管理产品运营过程中发生的其他管理费用，包括但不限于注册登记费、持有人大会费用、账户服务费、估值服务费、审计费、律师费、咨询费等。

2.本科目可按费用项目进行明细核算。

3.其他费用的主要账务处理。

资产管理产品发生注册登记费等其他费用的，应当在注册登记等相关服务受益期内确认相关费用。即按当期应承担的费用，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

（三十四）6702 信用减值损失。

1.本科目核算资产管理产品持有的以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的减值损失。

2.本科目可按债券、资产支持证券等金融资产的类别和品种进行明细核算。

3.信用减值损失的主要账务处理参见“贷款”、“债权投资”、“其他债权投资”等科目的账务处理。

4.期末，应将本科目的余额全部转入“本年（期）利润”科目，结转后本科目应无余额。

附 2:

会计报表格式

资产管理产品对不存在相应业务的报表项目可根据重要性原则并结合实际情况进行必要删减，对确需单独列示的内容可增加报表项目。资产管理产品需要编制合并财务报表的，可参照财政部印发的有关合并财务报表格式的规定。

资产负债表

会资管 01 表

编制单位：　　年　月　日　　单位：元

资 产	期末余额	上年年末余额	负债和净资产	期末余额	上年年末余额
资 产：			负 债：		
货币资金			短期借款		
结算备付金			交易性金融负债		
存出保证金			衍生金融负债		
衍生金融资产			卖出回购金融资产款		
应收清算款			应付管理人报酬		
应收利息			应付托管费		
应收股利			应付销售服务费		
应收申购款			应付投资顾问费		
买入返售金融资产			应交税费		
发放贷款和垫款			应付清算款		
交易性金融资产			应付赎回款		
债权投资			应付利息		
其他债权投资			应付利润		
其他权益工具投资			其他负债		
长期股权投资			**负债合计**		
其他资产			净资产：		
			实收资金		
			其他综合收益		
			未分配利润		
			净资产合计		
资产总计			**负债和净资产总计**		

利润表

会资管 02 表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业总收入		
利息收入		
投资收益（损失以“-”填列）		
其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认产生的收益		
公允价值变动收益（损失以“-”填列）		
汇兑收益（损失以“-”填列）		
其他业务收入		
二、营业总支出		
管理人报酬		
其中：暂估管理人报酬		
托管费		
销售服务费		
投资顾问费		
利息支出		
信用减值损失		
税金及附加		
其他费用		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
六、综合收益总额		

净资产变动表

会资管 03 表

编制单位：　　年度　　单位：元

项　　目	本年金额				上年金额			
	实收资金	其他综合收益	未分配利润	净资产合计	实收资金	其他综合收益	未分配利润	净资产合计
一、上年年末余额								
加：会计政策变更								
前期差错更正								
其他								
二、本年年初余额								
三、本年增减变动额（减少以“-”号填列）								
（一）综合收益总额								
（二）产品持有人申购和赎回								
其中：产品申购								
产品赎回								
（三）利润分配								
（四）其他综合收益结转留存收益								
四、本年年末余额								

工会会计制度

目 录

第一章　总则
第二章　一般原则
第三章　资产
第四章　负债
第五章　净资产
第六章　收入
第七章　支出
第八章　财务报表
第九章　附则

附录1：工会会计科目和财务报表
附录2：工会固定资产折旧年限表

第一章　总 则

第一条　为了规范工会会计行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》（以下简称会计法）、《中华人民共和国工会法》（以下简称工会法）等法律法规，制定本制度。

第二条　本制度适用于各级工会，包括基层工会及县级以上（含县级，下同）工会。工会所属事业单位、工会所属企业及挂靠工会管理的社会团体，不适用本制度。

第三条　工会会计是核算、反映、监督工会预算执行和经济活动的专业会计。工会依法建立独立的会计核算管理体系，与工会预算管理体制相适应。

第四条　工会应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计处理和报告。

第五条　工会会计处理应当以工会的持续运行为前提。

第六条　工会会计处理应当划分会计期间，分期结算账目和编制会计报表。

会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

第七条　工会会计处理应当以货币计量，以人民币作为记账本位币。

第八条　工会会计处理一般采用收付实现制，部分经济业务或者

事项应当按照本制度的规定采用权责发生制。

第九条 工会会计要素包括：资产、负债、净资产、收入和支出。其平衡公式为：资产 = 负债 + 净资产。

第十条 工会会计处理应当采用借贷记账法记账。

第十一条 工会会计记录的文字应当使用中文。在民族自治地方，会计记录可以同时使用当地通用的一种民族文字。

第十二条 县级以上工会应当设置会计机构，配备专职会计人员。基层工会应当根据会计业务的需要设置会计机构或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员；不具备设置条件的，应当委托经批准设立从事代理记账业务的中介机构代理记账。

第十三条 各级工会的法定代表人应当对本级工会的会计工作以及会计资料的真实性、完整性负责。

第十四条 各级工会应当建立健全内部控制制度，并确保内部控制有效施行。县级以上工会应当组织指导和检查下级工会会计工作，负责制定有关实施细则；组织工会会计人员培训，不断提高政策、业务水平。

第十五条 工会应当重视并不断推进会计信息化的应用。工会开展会计信息化工作，应当符合财政部制定的相关会计信息化工作规范和标准，确保利用现代信息技术手段进行会计处理及生成的会计信息符合会计法和本制度的规定。

第二章　一般原则

第十六条　工会提供的会计信息应当符合工会管理工作的要求，满足会计信息使用者的需要，满足本级工会加强财务管理的需要。

第十七条　工会应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计处理，如实反映工会财务状况和收支情况等信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

第十八条　工会提供的会计信息应当清晰明了，便于理解和使用。

第十九条　工会会计处理应当采用规定的会计政策，前后各期一致，不得随意变更，以确保会计信息口径一致，相互可比。

第二十条　工会会计处理应当遵循重要性原则。对于重要的经济业务或者事项，应当单独反映。

第二十一条　工会应当对已经发生的经济业务或者事项及时进行会计处理和报告，不得提前或者延后。

第二十二条　工会应当对指定用途的资金按规定的用途专款专用，并单独反映。

第二十三条　工会在发生会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正时，除本制度另有规定外，一般采用未来适用法进行会计处理。

会计政策，是指工会在会计核算时所遵循的特定原则、基础以及所采用的具体会计处理方法。会计估计，是指工会对结果不确定的经济业务或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断，如固定资

产、无形资产的预计使用年限等。会计差错，是指工会在会计核算时，在确认、计量、记录、报告等方面出现的错误，通常包括计算或记录错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实产生的错误、财务舞弊等。未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更当期及以后各期发生的经济业务或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更的影响的方法。

第三章　资 产

第二十四条　资产是工会过去的经济业务或者事项形成的，由工会控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

服务潜力是指工会利用资产提供公共产品和服务以履行工会职能的潜在能力。

经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

工会的资产包括流动资产、在建工程、固定资产、无形资产、投资和长期待摊费用等。

第二十五条　工会对符合本制度第二十四条规定的资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，应当确认为资产：

（一）与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入工会；

（二）该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

符合资产定义并确认的资产项目，应当列入资产负债表。

第二十六条 工会的资产按照国家有关规定依法确认为国有资产的，应当作为国有资产登记入账；依法确认为工会资产的，应当作为工会资产登记入账。

第二十七条 工会的资产在取得时应当按照实际成本计量。除国家另有规定外，工会不得自行调整其账面价值。

对于工会接受捐赠的现金资产，应当按照实际收到的金额入账。对于工会接受捐赠、无偿调入的非现金资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本比照同类或类似资产的价格加上相关税费、运输费等确定。如无法采用上述方法确定资产成本的，按照名义金额（人民币 1 元）入账，相关税费、运输费等计入当期支出。

工会盘盈的资产，其成本比照本条第二款确定。

第一节 流动资产

第二十八条 流动资产是指预计在一年内（含一年）变现或者耗用的资产。主要包括货币资金、应收款项和库存物品等。

第二十九条 货币资金包括库存现金、银行存款等。

货币资金应当按照实际发生额入账。工会应当设置库存现金和银

行存款日记账，按照业务发生顺序逐日逐笔登记。库存现金应当做到日清月结，其账面余额应当与库存数相符；银行存款的账面余额应当与银行对账单定期核对，如有不符，应当编制银行存款余额调节表调节相符。

工会发生外币业务的，应当按照业务发生当日的即期汇率，将外币金额折算为人民币金额记账，并登记外币金额和汇率。期末，各种外币账户的期末余额，应当按照期末的即期汇率折算为人民币，作为外币账户期末人民币余额。调整后的各种外币账户人民币余额与原账面余额的差额，作为汇兑损益计入当期支出。

第三十条 应收款项包括应收上级经费、应收下级经费和其他应收款等。

应收上级经费是本级工会应收未收的上级工会应拨付（或转拨）的工会拨缴经费和补助。

应收下级经费是县级以上工会应收未收的下级工会应上缴的工会拨缴经费。

其他应收款是工会除应收上下级经费以外的其他应收及暂付款项。

应收款项应当按照实际发生额入账。年末，工会应当分析各项应收款项的可收回性，对于确实不能收回的应收款项应报经批准认定后及时予以核销。

第三十一条 库存物品指工会取得的将在日常活动中耗用的材料、物品及达不到固定资产标准的工具、器具等。

库存物品在取得时应当按照其实际成本入账。工会购入、有偿调入的库存物品以实际支付的价款记账。工会接受捐赠、无偿调入的库存物品按照本制度第二十七条规定所确定的成本入账。

库存物品在发出（领用或出售等）时，工会应当根据实际情况在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选择一种方法确定发出库存物品的实际成本。库存物品发出方法一经选定，不得随意变更。

工会应当定期对库存物品进行清查盘点，每年至少全面盘点一次。对于盘盈、盘亏或报废、毁损的库存物品，应当及时查明原因，报经批准认定后及时进行会计处理。

工会盘盈的库存物品应当按照确定的成本入账，报经批准后相应增加资产基金；盘亏的库存物品，应当冲减其账面余额，报经批准后相应减少资产基金。对于报废、毁损的库存物品，工会应当冲减其账面余额，报经批准后相应减少资产基金，清理中取得的变价收入扣除清理费用后的净收入（或损失）计入当期收入（或支出），按规定应当上缴财政的计入其他应付款。

第二节　固定资产

第三十二条　固定资产是指工会使用年限超过1年（不含1年），单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产，一般包括：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物。

通用设备单位价值在1000元以上，专用设备单位价值在1500元

以上的，应当确认为固定资产。单位价值虽未达到规定标准，但是使用时间超过1年（不含1年）的大批同类物资，应当按照固定资产进行核算和管理。

第三十三条 固定资产在取得时应当按照其实际成本入账。

工会购入、有偿调入的固定资产，其成本包括实际支付的买价、运输费、保险费、安装费、装卸费及相关税费等。

工会自行建造的固定资产，其成本包括该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出。

工会接受捐赠、无偿调入的固定资产，按照本制度第二十七条规定所确定的成本入账。

工会在原有固定资产基础上进行改建、扩建、大型修缮后的固定资产，其成本按照原固定资产账面价值加上改建、扩建、大型修缮发生的支出，再扣除固定资产被替换部分的账面价值后的金额确定。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，工会应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

第三十四条 在建工程是工会已经发生必要支出，但尚未交付使用的建设项目工程。工会作为建设单位的基本建设项目应当按照本制度规定统一进行会计核算。

工会对在建工程应当按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算。在建工程的工程成本应当根据以下具体情况分别确定:

（一）对于自营工程，按照直接材料、直接人工、直接机械施工

费等确定其成本;

（二）对于出包工程，按照应支付的工程价款等确定其成本;

（三）对于设备安装工程，按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定其成本。

建设项目完工交付使用时，工会应当将在建工程成本转入固定资产等进行核算。

第三十五条 工会应当对固定资产计提折旧，但文物和陈列品，动植物，图书、档案，单独计价入账的土地和以名义金额计量的固定资产除外。

工会应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用年限。固定资产的使用年限一经确定，不得随意变更。

工会一般应当采用年限平均法或者工作量法计提固定资产折旧，计提折旧时不考虑预计净残值。在确定固定资产折旧方法时，应当考虑与固定资产相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

工会应当按月对固定资产计提折旧。当月增加的固定资产，当月计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。固定资产提足折旧后，无论是否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

固定资产因改建、扩建或大型修缮等原因而延长其使用年限的，工会应当按照重新确定的固定资产成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额。

工会应当对暂估入账的固定资产计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

第三十六条 工会处置（出售）固定资产时，应当冲减其账面价值并相应减少资产基金，处置中取得的变价收入扣除处置费用后的净收入（或损失）计入当期收入（或支出），按规定应当上缴财政的计入其他应付款。

第三十七条 工会应当定期对固定资产进行清查盘点，每年至少全面盘点一次。对于盘盈、盘亏或报废、毁损的固定资产，工会应当及时查明原因，报经批准认定后及时进行会计处理。

工会盘盈的固定资产，应当按照确定的成本入账，报经批准后相应增加资产基金；盘亏的固定资产，应当冲减其账面余额，报经批准后相应减少资产基金。对于报废、毁损的固定资产，工会应当冲减其账面余额，报经批准后相应减少资产基金，清理中取得的变价收入扣除清理费用后的净收入（或损失）计入当期收入（或支出），按规定应当上缴财政的计入其他应付款。

第三节 无形资产

第三十八条 无形资产是指工会控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利

技术等。工会购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的应用软件，应当确认为无形资产。

第三十九条 无形资产在取得时应当按照其实际成本入账。

工会外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。工会委托软件公司开发的软件，视同外购无形资产确定其成本。

工会接受捐赠、无偿调入的无形资产，按照本制度第二十七条规定所确定的成本入账。

对于非大批量购入、单价小于1000元的无形资产，工会可以于购买的当期将其成本直接计入支出。

第四十条 工会应当按月对无形资产进行摊销，使用年限不确定的、以名义金额计量的无形资产除外。

工会应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限；法律没有规定有效年限的，按照相关合同中的受益年限作为摊销年限；上述两种方法无法确定有效年限的，应当根据无形资产为工会带来服务潜力或者经济利益的实际情况，预计其使用年限。

工会应当采用年限平均法或工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计净残值。

工会应当按月进行摊销。当月增加的无形资产，当月进行摊销；当月减少的无形资产，当月不再进行摊销。无形资产提足摊销后，无论是否继续使用，均不再进行摊销；核销的无形资产，也不再补提摊

销。

因发生后续支出而增加无形资产成本的，对于使用年限有限的无形资产，工会应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

第四十一条 工会处置（出售）无形资产时，应当冲减其账面价值并相应减少资产基金，处置中取得的变价收入扣除处置费用后的净收入（或损失）计入当期收入（或支出），按规定应当上缴财政的计入其他应付款。

第四十二条 工会应当定期对无形资产进行清查盘点，每年至少全面盘点一次。工会在资产清查盘点过程中发现的无形资产盘盈、盘亏等，参照本制度固定资产相关规定进行处理。

第四节 其他资产

第四十三条 投资是指工会按照国家有关法律、行政法规和工会的相关规定，以货币资金、实物资产等方式向其他单位的投资。投资按其流动性分为短期投资和长期投资；按其性质分为股权投资和债权投资。

投资在取得时应当按照其实际成本入账。工会以货币资金方式对外投资的，以实际支付的款项（包括购买价款以及税金、手续费等相关税费）作为投资成本记账。工会以实物资产和无形资产方式对外投资的，以评估确认或合同、协议确定的价值记账。

对于投资期内取得的利息、利润、红利等各项投资收益，工会应

当计入当期投资收益。

工会处置(出售)投资时,实际取得价款与投资账面余额的差额,应当计入当期投资收益。

对于因被投资单位破产、被撤销、注销、吊销营业执照或者被政府责令关闭等情况造成难以收回的未处置不良投资,工会应当在报经批准后及时核销。

第四十四条 长期待摊费用是工会已经支出,但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上(不含1年)的各项支出,如对以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

长期待摊费用应当在对应资产的受益年限内平均摊销。如果某项长期待摊费用已经不能使工会受益,应当将其摊余金额一次性转销。

第四章 负 债

第四十五条 负债是指工会过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出的现时义务。

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

工会的负债包括应付职工薪酬、应付款项等。

第四十六条 工会对于符合本制度第四十五条规定的现时义务,在同时满足以下条件时,应当确认为负债:

（一）履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出工会;

（二）该义务的金额能够可靠计量。

符合负债定义并确认的负债项目，应当列入资产负债表。

第四十七条 应付职工薪酬是工会按照国家有关规定应付给本单位职工及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费(如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）和住房公积金等。

第四十八条 应付款项包括应付上级经费、应付下级经费和其他应付款。

应付上级经费指本级工会按规定应上缴上级工会的工会拨缴经费。

应付下级经费指本级工会应付下级工会的各项补助以及应转拨下级工会的工会拨缴经费。

其他应付款指除应付上下级经费之外的其他应付及暂存款项，包括工会按规定收取的下级工会筹建单位交来的建会筹备金等。

第四十九条 工会的各项负债应当按照实际发生额入账。

第五章 净资产

第五十条 净资产是指工会的资产减去负债后的余额，包括资产

基金、专用基金、工会资金结转、工会资金结余、财政拨款结转、财政拨款结余和预算稳定调节基金。

第五十一条 资产基金指工会库存物品、固定资产、在建工程、无形资产、投资和长期待摊费用等非货币性资产在净资产中占用的金额。

资产基金应当在取得库存物品、固定资产、在建工程、无形资产、投资及发生长期待摊费用时确认。资产基金应当按照实际发生额入账。

第五十二条 专用基金指县级以上工会按规定依法提取和使用的有专门用途的基金。

工会提取专用基金时，应当按照实际提取金额计入当期支出；使用专用基金时，应当按照实际支出金额冲减专用基金余额；专用基金未使用的余额，可以滚存下一年度使用。

第五十三条 工会资金结转是指工会预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的工会资金。

工会资金结余是指工会年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和工会结转资金后剩余的工会资金。

第五十四条 财政拨款结转是指县级以上工会预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的财政拨款资金。

财政拨款结余是指县级以上工会年度预算执行终了，预算收入实

际完成数扣除预算支出和财政拨款结转资金后剩余的财政拨款资金。

第五十五条 预算稳定调节基金是县级以上工会为平衡年度预算按规定设置的储备性资金。

第六章 收 入

第五十六条 收入是指工会根据工会法以及有关政策规定开展业务活动所取得的非偿还性资金。收入按照来源分为会费收入、拨缴经费收入、上级补助收入、政府补助收入、行政补助收入、附属单位上缴收入、投资收益和其他收入。

会费收入指工会会员依照规定向基层工会缴纳的会费。

拨缴经费收入指基层单位行政拨缴、下级工会按规定上缴及上级工会按规定转拨的工会拨缴经费中归属于本级工会的经费。

上级补助收入指本级工会收到的上级工会补助的款项，包括一般性转移支付补助和专项转移支付补助。

政府补助收入指各级人民政府按照工会法和国家有关规定给予县级以上工会的补助款项。

行政补助收入指基层工会取得的所在单位行政方面按照工会法和国家有关规定给予工会的补助款项。

附属单位上缴收入指工会所属的企事业单位按规定上缴的收入。

投资收益指工会对外投资发生的损益。

其他收入指工会除会费收入、拨缴经费收入、上级补助收入、政

府补助收入、行政补助收入、附属单位上缴收入和投资收益之外的各项收入。

第五十七条 工会各项收入应当按照实际发生额入账。

第七章 支 出

第五十八条 支出是指工会为开展各项工作和活动所发生的各项资金耗费和损失。支出按照功能分为职工活动支出、职工活动组织支出、职工服务支出、维权支出、业务支出、行政支出、资本性支出、补助下级支出、对附属单位的支出和其他支出。

职工活动支出指基层工会开展职工教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动、会员活动等发生的支出。

职工活动组织支出指县级以上工会组织开展职工教育活动、文体活动、宣传活动和劳模疗休养活动等发生的支出。

职工服务支出指工会开展职工劳动和技能竞赛活动、职工创新活动、建家活动、职工书屋、职工互助保障、心理咨询等工作发生的支出。

维权支出指工会用于维护职工权益的支出，包括劳动关系协调、劳动保护、法律援助、困难职工帮扶、送温暖和其他维权支出。

业务支出指工会培训工会干部、加强自身建设及开展业务工作发生的各项支出。

行政支出指县级以上工会为行政管理、后勤保障等发生的各项日

常支出。

资本性支出指工会从事建设工程、设备工具购置、大型修缮和信息网络购建等而发生的实际支出。

补助下级支出指县级以上工会为解决下级工会经费不足或根据有关规定给予下级工会的各类补助款项。

对附属单位的支出指工会按规定对所属企事业单位的补助。

其他支出指工会除职工活动支出、职工活动组织支出、职工服务支出、维权支出、业务支出、行政支出、资本性支出、补助下级支出和对附属单位的支出以外的各项支出。

第五十九条 工会各项支出应当按照实际发生额入账。

第八章 财务报表

第六十条 工会财务报表是反映各级工会财务状况、业务活动和预算执行结果的书面文件。工会财务报表是各级工会领导、上级工会及其他财务报表使用者了解情况、掌握政策、指导工作的重要资料。

第六十一条 工会财务报表包括会计报表和附注。会计报表分为主表和附表，主表包括资产负债表和收入支出表，附表包括财政拨款收入支出表、国有资产情况表和成本费用表。

资产负债表，是反映工会某一会计期末全部资产、负债和净资产情况的报表。

收入支出表，是反映工会某一会计期间全部收入、支出及结转结

余情况的报表。

财政拨款收入支出表，是反映县级以上工会某一会计期间从同级政府财政部门取得的财政拨款收入、支出及结转结余情况的报表。

国有资产情况表，是反映县级以上工会某一会计期间持有的国有资产情况的报表。

成本费用表，是反映县级以上工会某一会计期间成本费用情况的报表。

附注是对在资产负债表、收入支出表等报表中列示项目所作的进一步说明，以及未能在这些报表中列示项目的说明。

第六十二条 工会财务报表分为年度财务报表和中期财务报表。以短于一个完整的会计年度的期间（如半年度、季度和月度）编制的财务报表称为中期财务报表。年度财务报表是以整个会计年度为基础编制的财务报表。

第六十三条 工会要负责对所属单位财务报表和下级工会报送的年度财务报表进行审核、核批和汇总工作，定期向本级工会领导和上级工会报告本级工会预算执行情况。

第六十四条 工会财务报表要根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字准确、内容完整、报送及时。工会财务报表应当由各级工会的法定代表人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章。

第九章　附 则

第六十五条　工会填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等，应当按照《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》等规定执行。

第六十六条　本制度从2022年1月1日起实施。2009年5月31日财政部印发的《工会会计制度》（财会〔2009〕7号）同时废止。

工会会计科目和财务报表

目 录

第一部分　总说明
第二部分　会计科目名称和编号
第三部分　会计科目使用说明
第四部分　会计报表格式
第五部分　会计报表编制说明
第六部分　会计报表附注

第一部分　总说明

一、本制度统一规定工会会计科目的名称和编号，以便于编制会计凭证，登记会计账簿，查阅账目，实行会计信息化管理。本制度已规定的一级科目，不得减并、自行增设；本制度已规定的明细科目，不得减并，不得擅自更改科目名称，不需要的科目可以不用。各省级工会可以根据需要自行增设未规定的明细科目，或将相应权限授权给所属下级工会。

二、对于本制度中规定的各支出类会计科目，除“安排预算稳定调节基金”科目外，工会应当分别按照“基本支出”和“项目支出”进行明细核算，在“项目支出”下按照具体项目进行明细核算；同时，按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算。

从同级政府财政部门取得财政拨款的县级以上工会，除“安排预算稳定调节基金”科目外，还应当在其他各支出类科目下根据资金来源按照“财政拨款”、“工会资金”进行明细核算；同时，在“财政拨款”明细科目下按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算。

三、县级以上工会的部分资产依法确认为国有资产的，应当根据实际情况在资产类科目、“资产基金”科目下设置“国有资产”、“工会资产”明细科目，分别核算工会持有的国有资产和工会资产。对于同时使用财政拨款和工会资金购建的资产，县级以上工会应当设置备查簿登记资金来源及其金额和比例。

四、工会在填制会计凭证、登记会计账簿时，应当填列会计科目

的名称，或者同时填列会计科目的名称和编号，不得只填列科目编号、不填列科目名称。

五、工会应当根据本制度有关财务报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法的要求，提供真实、完整的财务报表。工会不得违反规定，随意改变财务报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务报表有关数据的会计口径。

第二部分　会计科目名称和编号

基层工会主要会计科目名称和编号

序号	科目编号	名　称
一、资产类		
1	101	库存现金
2	102	银行存款
3	131	应收上级经费
4	135	其他应收款
5	141	库存物品
6	162	固定资产
7	163	累计折旧
8	182	待处理财产损溢
二、负债类		
9	211	应付上级经费
10	215	其他应付款
三、净资产类		
11	301	资产基金
12	321	工会资金结转
13	322	工会资金结余
四、收入类		
14	401	会费收入

15	402	拨缴经费收入
16	403	上级补助收入
17	405	行政补助收入
18	408	其他收入
五、支出类		
19	501	职工活动支出
20	503	职工服务支出
21	504	维权支出
22	505	业务支出
23	507	资本性支出
24	510	其他支出

注：对于本表未列出的会计科目，基层工会可以根据实际需要按照县级以上工会的会计科目进行账务处理。

县级以上工会会计科目名称和编号

序号	科目编号	名称
一、资产类		
1	101	库存现金
2	102	银行存款
3	111	零余额账户用款额度
4	121	财政应返还额度
5	131	应收上级经费
6	132	应收下级经费
7	135	其他应收款
8	141	库存物品
9	151	投资
10	161	在建工程
11	162	固定资产
12	163	累计折旧
13	171	无形资产
14	172	累计摊销
15	181	长期待摊费用
16	182	待处理财产损溢
二、负债类		
17	201	应付职工薪酬

18	211	应付上级经费
19	212	应付下级经费
20	215	其他应付款
21	221	代管经费
三、净资产类		
22	301	资产基金
	30101	库存物品
	30102	投资
	30103	在建工程
	30104	固定资产
	30105	无形资产
	30106	长期待摊费用
23	311	专用基金
24	321	工会资金结转
25	322	工会资金结余
26	331	财政拨款结转
27	332	财政拨款结余
28	341	预算稳定调节基金
四、收入类		
29	402	拨缴经费收入
30	403	上级补助收入
31	404	政府补助收入
32	406	附属单位上缴收入
33	407	投资收益

34	408	其他收入
35	411	动用预算稳定调节基金
五、支出类		
36	502	职工活动组织支出
37	503	职工服务支出
38	504	维权支出
39	505	业务支出
40	506	行政支出
41	507	资本性支出
42	508	补助下级支出
43	509	对附属单位的支出
44	510	其他支出
45	521	安排预算稳定调节基金

第三部分　会计科目使用说明

一、资产类科目

第101号科目　库存现金

一、本科目核算工会的库存现金。

二、各级工会应当严格按照国家有关现金管理的规定收支现金，并按照本制度规定核算现金的各项收支业务。

工会有受托代管资金业务的，应当在本科目下设置“代管经费”明细科目，核算工会受托代管的现金。

三、库存现金的主要账务处理如下:

（一）从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目；将现金存入银行等金融机构，按照实际存入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）因支付内部职工出差等原因所需的现金，按照实际借出的金额，借记“其他应收款”科目，贷记本科目；收到出差人员交回的差旅费剩余款并结算时，按照实际收回的现金，借记本科目，按照应报销的金额，借记“行政支出”等有关科目，按照实际借出的现金，贷记“其他应收款”科目。

（三）因其他业务收到现金，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记有关科目；支出现金，按照实际支出的金额，借记有关科目，贷记本科目。

（四）收到受托代管的现金时，按照实际收到的金额，借记本科目（代管经费），贷记“代管经费”科目；支付受托代管的现金时，

按照实际支付的金额，借记“代管经费”科目，贷记本科目（代管经费）。

四、本科目应设置“现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序，逐笔登记，每日终了，应计算当日的现金收入合计数、支出合计数和结余数，并将结余数与实际库存数进行核对，做到账款相符。

每日账款核对中发现有待查明原因的现金短缺或溢余的，应当通过“待处理财产损溢”科目核算。属于现金短缺的，应当按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目；属于现金溢余的，应当按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。待查明原因后及时进行账务处理，具体内容参见“待处理财产损溢”科目。

五、有外币现金的工会，按照折算后的人民币金额记账，并设立辅助账登记外币现金的币种、外币金额、即期汇率、折算后的人民币金额及来源简要说明等。有关外币现金业务的账务处理参见“银行存款”科目的相关规定。

六、本科目期末借方余额，反映工会实际持有的库存现金。

第102号科目　银行存款

一、本科目核算工会存入银行或其他金融机构的各种款项。包括活期存款、定期存款等。

二、工会应当严格按照国家有关支付结算办法的规定办理银行存款收支业务的结算，并按照本制度规定核算银行存款的各项收支业务。

工会可以根据实际情况在本科目下设置经费集中户等明细科目。

设置经费集中户的工会，应当先在经费集中户中归集工会拨缴经费，再按规定将属于本级工会的经费转入本级工会基本户，属于上级或下级工会的经费上缴上级工会或转拨下级工会。

工会有受托代管资金业务的，应当在本科目下设置“代管经费”明细科目，核算工会受托代管的银行存款。

三、银行存款的主要账务处理如下:

（一）将现金存入银行等金融机构，按照实际存入的金额，借记本科目，贷记“库存现金”科目。从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（二）通过银行转账方式取得工会拨缴经费和其他相关收入，按照实际收到的金额，借记本科目，按照应确认收入的金额，贷记“拨缴经费收入”、“上级补助收入”、“政府补助收入”、“行政补助收入”等科目，按照应付上下级工会的金额，贷记“应付上级经费”、“应付下级经费”科目。

（三）通过银行转账方式支付各项支出，按照实际支出的金额，借记“职工活动支出”、“维权支出”、“业务支出”等科目，贷记本科目。

（四）收到银行存款利息，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（五）收到受托代管的银行存款时，按照实际收到的金额，借记本科目（代管经费），贷记“代管经费”科目；支付受托代管的银行存款时，按照实际支付的金额，借记“代管经费”科目，贷记本科目（代管经费）。

四、工会发生外币业务的，主要账务处理如下:

（一）以外币购买物资、设备等，按照购入当日的即期汇率将支

付的外币折算为人民币金额，借记“职工活动支出”、“维权支出”等科目，贷记本科目的外币账户；同时，借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）以外币收取相关款项等，按照收入确认当日的即期汇率将收取的外币折算为人民币金额，借记本科目的外币账户，贷记有关收入科目。

（三）期末，根据各外币银行存款账户按照期末汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额，作为汇兑损益，借记或贷记本科目，贷记或借记“其他支出”科目。

五、各级工会应当按照开户银行、存款种类分别设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应当定期与银行对账，至少每月核对一次，如有差额，应当编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

六、本科目期末借方余额，反映工会实际存在银行或其他金融机构的款项。

第111号科目　零余额账户用款额度

一、本科目核算实行国库集中支付的县级以上工会根据财政部门批复的用款计划收到和支用的零余额账户用款额度。

二、零余额账户用款额度的主要账务处理如下:

（一）收到代理银行转来的“授权支付到账通知书”时，根据通知书所列金额，借记本科目，贷记“政府补助收入”科目。

（二）实际发生支出时，按照实际支出的金额，借记“维权支出”、“行政支出”、“资本性支出”等科目，贷记本科目。

（三）年末，根据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记本科目。如果工会本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，根据未下达的用款额度，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记“政府补助收入”科目。

下年初，根据代理银行提供的额度恢复到账通知书作相关恢复额度的账务处理，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。工会收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

三、本科目期末借方余额，反映县级以上工会尚未支用的零余额账户用款额度。年度终了注销零余额账户用款额度后，本科目应无余额。

第 121 号科目　财政应返还额度

一、本科目核算实行国库集中支付的县级以上工会年终应收财政返还的资金额度。

二、本科目应当设置“12101 财政直接支付”、“12102 财政授权支付”两个明细科目，进行明细核算。

三、财政应返还额度的主要账务处理如下:

（一）财政直接支付。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际支出数的差额，借记本科目（财政直接支付），贷记“政府补助收入”科目。

工会使用以前年度财政直接支付额度支付款项时，借记“维权支出”、“行政支出”、“资本性支出”等科目的相关明细科目，贷记

本科目（财政直接支付）。

（二）财政授权支付。

年末，根据代理银行提供的对账单注销额度，具体账务处理参见“零余额账户用款额度”科目。下年初，根据代理银行提供的额度恢复到账通知书恢复额度，具体账务处理参见“零余额账户用款额度”科目。

四、本科目期末借方余额，反映县级以上工会应收财政返还的资金额度。

第131号科目　应收上级经费

一、本科目核算工会应收未收的上级工会应拨付（或转拨）的工会拨缴经费和补助。

二、工会可以根据需要在本科目下设置以下明细科目：

13101 应收上级补助：核算上级工会应拨付给本级工会的各项补助收入。

13102 应收上级转拨经费：核算上级工会采用税务代收、财政划拨形式收缴的工会经费中应划转给本级工会的部分。

三、应收上级经费的主要账务处理如下：

（一）年末，根据上级工会补助通知中的相关金额，借记本科目（应收上级补助），贷记“上级补助收入”科目。

收到上级工会拨来的补助时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（应收上级补助）。

（二）年末，根据上级工会经费转拨通知中的相关金额，借记本科目（应收上级转拨经费），按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应转拨下级工会的部分，贷记“应付下级

经费——应付下级转拨经费”科目。

收到上级工会转拨的工会经费时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（应收上级转拨经费）。

四、本科目期末借方余额，反映工会应收未收的上级拨缴经费和补助。

第132号科目　应收下级经费

一、本科目核算县级以上工会应收未收的下级工会应上缴的工会拨缴经费。

二、应收下级经费的主要账务处理如下：

（一）年末，根据下级工会经费收缴报告表中的相关金额，借记本科目，按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目。

（二）收到下级工会的上缴经费时，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

三、本科目期末借方余额，反映县级以上工会应收未收的下级工会应上缴的工会拨缴经费。

第135号科目　其他应收款

一、本科目核算工会除应收上下级经费以外的其他应收及暂付款项。

二、本科目应当按照其他应收款的类别以及债务单位（或个人）设置明细账，进行明细核算。

三、其他应收款的主要账务处理如下：

（一）发生其他应收及暂付款项，借记本科目，贷记“库存现金”、

“银行存款”等科目。

结算收回或核销转列支出时，按照收回的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照列入支出的金额，借记有关支出科目，按照结算总额，贷记本科目。

（二）逾期三年以上、因债务人原因尚未收回的其他应收款，报经批准认定确实无法收回的应予以核销。

转入待处理资产时，按照待核销的其他应收款金额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

报经批准予以核销时，借记“其他支出”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

核销的呆账，应在备查簿中保留登记。

已核销呆账重新收回的，按照实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目。

四、各级工会应对其他应收及暂付款项严格控制，健全手续，及时清理，不得长期挂账。

五、本科目期末借方余额，反映工会尚未收回的其他应收及暂付款项。

第141号科目　库存物品

一、本科目核算工会取得的将在日常活动中耗用的材料、物品及达不到固定资产标准的工具、器具等。

工会随买随用的物品，可以在购入时直接计入支出，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照库存物品的类别、品名设置明细账，并根据出入库单逐笔核算。

三、库存物品的主要账务处理如下:

（一）取得库存物品时。

1.购入物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——库存物品”科目；同时，按照实际支付的金额，借记“职工活动支出”、“维权支出”、“行政支出”等科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.接受捐赠、无偿调入的库存物品，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——库存物品”科目；同时，按照实际支付的相关税费、运输费等金额，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

（二）发出库存物品时。

1.开展业务活动等领用、发出库存物品时，按照领用、发出库存物品的实际成本，借记“资产基金——库存物品”科目，贷记本科目。

2.经批准对外出售库存物品时，按照出售库存物品的实际成本，借记“资产基金——库存物品”科目，贷记本科目。按照出售过程中取得的价款，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目，按规定应上缴同级财政的，贷记“其他应付款”科目。出售过程中工会发生的税费等支出，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.经批准对外捐赠、无偿调出库存物品时，按照对外捐赠、无偿调出库存物品的实际成本，借记“资产基金——库存物品”科目，贷记本科目。对外捐赠、无偿调出库存物品发生的由工会承担的运输费等支出，借记“职工活动支出”、“维权支出”、“行政支出”等科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

4.经批准以库存物品对外进行股权投资时，按照投出库存物品的

实际成本，借记“资产基金——库存物品”科目，贷记本科目；同时，按照确定的投资成本，借记“投资”科目，贷记“资产基金——投资”科目。按照发生的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

四、库存物品每年至少盘点一次，盘盈、盘亏或报废、毁损应查明原因，按规定程序批准后及时处理。

（一）盘盈的库存物品，按照确定的成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

（二）盘亏或者报废、毁损的库存物品，按照账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映工会尚未使用的库存物品的实际成本。

第151号科目　投 资

一、本科目核算工会按照国家有关法律、行政法规和工会的相关规定，以货币资金、实物资产等方式向其他单位的投资。

二、本科目应当按照投资类别、投资单位等设置明细账，进行明细核算。

三、投资的主要账务处理如下:

（一）债券投资。

1.购入国债等债券，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——投资”科目；同时，按照投资成本金额，借记“工会资金结余——累计结余”科目，贷记“银行存款”等科目。

2.债券投资持有期间收到利息时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“投资收益”科目。

3. 对外转让或到期收回债券投资本息，按照收回投资的账面余额，借记“资产基金——投资”科目，贷记本科目；同时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照收回投资的账面余额，贷记“工会资金结余——累计结余”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

（二）股权投资。

1. 以货币资金对外进行股权投资，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——投资”科目；同时，按照投资成本金额，借记“工会资金结余——累计结余”科目，贷记“银行存款”等科目。

以库存物品、固定资产、无形资产对外进行股权投资，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——投资”科目；按照发生的的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照投出资产的账面价值，借记“资产基金”科目，按照已经计提的折旧、摊销金额，借记“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的账面余额，贷记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”科目。

2. 投资持有期间实际收到股利等投资收益时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“投资收益”科目。

3. 转让股权投资时，按照转让股权投资的账面余额，借记“资产基金——投资”科目，贷记本科目。按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照投资的账面余额，贷记“工会资金结余——累计结余”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

4. 因被投资单位破产清算等原因，有确凿证据表明股权投资发生损失，按规定报经批准后予以核销。按照待核销的股权投资账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

报经批准予以核销时，按照已核销的股权投资账面余额，借记“资产基金——投资”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

已经核销的投资呆账，保留备查账簿。

已经核销的投资呆账，重新收回的，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目。收回实物的，需重新进行评估，按照评估价值入账。

四、本科目期末借方余额，反映工会持有投资的金额。

第161号科目　在建工程

一、本科目核算工会在建的建设项目工程的实际成本。工会在建的信息系统项目工程，也通过本科目核算。

二、本科目应当设置“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”、“待核销基建支出”、“基建转出投资”、“预付工程款”等明细科目，并按照具体项目进行明细核算。

（一）“建筑安装工程投资”明细科目，核算工会发生的构成建设项目实际支出的建筑工程和安装工程的实际成本，不包括被安装设备本身的价值以及按照合同规定支付给施工单位的预付备料款和预付工程款。本明细科目应当设置“建筑工程”和“安装工程”两个明细科目进行明细核算。

（二）“设备投资”明细科目，核算工会发生的构成建设项目实际支出的各种设备的实际成本。

（三）“待摊投资”明细科目，核算工会发生的构成建设项目实际支出的、按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出。本明细科目应当按照具体费用项目进行明细核算。

（四）“其他投资”明细科目，核算工会发生的构成建设项目实际支出的房屋购置支出，基本畜禽、林木等购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出。工会为进行可行性研究而购置的固定资产，以及取得土地使用权支付的土地出让金，也通过本明细科目核算。本明细科目应当设置“房屋购置”、“基本畜禽支出”、“林木支出”、“办公生活用家具、器具购置”、“可行性研究固定资产购置”、“无形资产”等明细科目。

（五）“待核销基建支出”明细科目，核算建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化、取消项目的可行性研究费以及项目整体报废等不能形成资产部分的基建投资支出。本明细科目应当按照待核销基建支出的类别进行明细核算。

（六）“基建转出投资”明细科目，核算为建设项目配套而建成的、产权不归属本工会的专用设施的实际成本。本明细科目应当按照转出投资的类别进行明细核算。

（七）“预付工程款”明细科目，核算工会预付给施工企业或代建单位的工程款。本明细科目应当按照收取预付款的单位进行明细核算。

三、在建工程的主要账务处理如下:

（一）建筑安装工程投资。

1.将固定资产转入改建、扩建等时，按照固定资产的账面价值，借记本科目（建筑安装工程投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，按照固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”科目，按照已计提的折旧金额，借记“累计折旧”科目，按照固

定资产的账面余额，贷记“固定资产”科目。

固定资产改建、扩建过程中涉及到替换（或拆除）原资产的某些组成部分的，按照被替换（或拆除）部分的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）。

2.对于发包建筑安装工程，预付工程款时，根据实际支付的金额，借记本科目（预付工程款），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。根据建筑安装工程价款结算账单与施工企业结算工程价款时，按照应承付的工程价款，借记本科目（建筑安装工程投资），贷记本科目（预付工程款）。涉及补付价款的，按照补付的金额，借记本科目（建筑安装工程投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

3.对于自行施工的小型建筑安装工程，按照发生的各项支出金额，借记本科目（建筑安装工程投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”、“应付职工薪酬”等科目。

4.工程竣工，办妥竣工验收交接手续并交付使用时，按照建筑安装工程成本（含应分摊的待摊投资），借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）；同时，借记“固定资产”等科目，贷记“资产基金——固定资产”等科目。

（二）设备投资。

1.购入设备时，按照购入成本，借记本科目（设备投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等

科目。采用预付款方式购入设备的，有关预付款的账务处理参照本科目有关“建筑安装工程投资”明细科目的规定。

2.设备安装完毕，办妥竣工验收交接手续并交付使用时，按照设备投资成本（含设备安装工程成本和分摊的待摊投资），借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（设备投资、建筑安装工程投资——安装工程）；同时，借记“固定资产”科目，贷记“资产基金——固定资产”科目。

将不需要安装的设备和达不到固定资产标准的工具、器具交付使用时，按照相关设备、工具、器具的实际成本，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（设备投资）；同时，借记“固定资产”、“库存物品”科目，贷记“资产基金——固定资产”、“资产基金——库存物品”科目。

（三）待摊投资。

建设工程发生的构成建设项目实际支出的，按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出，先在本明细科目中归集；建设工程办妥竣工验收手续并交付使用时，按照合理的分配方法，摊入相关工程成本、在安装设备成本等。

1.工会发生的构成待摊投资的各类费用，按照实际发生金额，借记本科目（待摊投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”、“资产基金”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”、“累计折旧”、“累计摊销”等科目。

2.对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入，按照依据有关规定应当冲减建设工程成本的部分，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（待摊投资）；同时，按照取得的收入金额，借记

“银行存款”等科目，按照依据有关规定应当冲减建设工程成本的部分，贷记“资本性支出”科目，按照其差额，贷记“其他应付款”或“其他收入”科目。

3.由于自然灾害、管理不善等原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损，扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，报经批准后计入继续施工的工程成本的，按照工程成本扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，借记本科目（待摊投资），按照报废或毁损的工程成本，贷记本科目（建筑安装工程投资），按照其差额，借记“资产基金——在建工程”科目；同时，按照残料变价收入、过失人或保险公司赔款等，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“资本性支出”科目。

4.工程交付使用时，按照合理的分配方法分配待摊投资，借记本科目（建筑安装工程投资、设备投资），贷记本科目（待摊投资）。待摊投资中有按规定应当分摊计入待核销基建支出和转出投资价值的，应当借记本科目（待核销基建支出、基建转出投资），贷记本科目（待摊投资）。

待摊投资的分配方法，可按照下列公式计算:

（1）按照实际分配率分配。适用于建设工期较短、整个项目的所有单项工程一次竣工的建设项目。

实际分配率=待摊投资明细科目余额÷（建筑工程明细科目余额+安装工程明细科目余额+设备投资明细科目余额）×100%

（2）按照概算分配率分配。适用于建设工期长、单项工程分期分批建成投入使用的建设项目。

概算分配率=（概算中各待摊投资项目的合计数-其中可直接分配部分）÷（概算中建筑工程、安装工程和设备投资合计）×100%

（3）某项固定资产应分配的待摊投资=该项固定资产的建筑工程成本或该项固定资产（设备）的采购成本和安装成本合计×分配率

（四）其他投资。

1.工会为建设工程发生的房屋购置支出，基本畜禽、林木等的购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出，按照实际发生金额，借记本科目（其他投资），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.工程完成将形成的房屋、基本畜禽、林木等各种财产以及无形资产交付使用时，按照其实际成本，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（其他投资）；同时，借记“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记“资产基金——固定资产”、“资产基金——无形资产”等科目。

（五）待核销基建支出。

1.建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等不能形成资产的各类待核销基建支出，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.取消的建设项目发生的可行性研究费，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记本科目（待摊投资）。

3.由于自然灾害等原因发生的建设项目整体报废所形成的净损失，报经批准后转入待核销基建支出，按照项目整体报废所形成的净损失，借记本科目（待核销基建支出），按照报废的工程成本，贷记

本科目（建筑安装工程投资等），按照其差额，借记“资产基金——在建工程”科目；同时，按照报废工程回收的残料变价收入、保险公司赔款等，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“资本性支出”科目。

4.建设项目竣工验收并交付使用时，对发生的待核销基建支出进行冲销，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（待核销基建支出）。

（六）基建转出投资。

为建设项目配套而建成的、产权不归属本工会的专用设施，在项目竣工验收并交付使用时，按照转出的专用设施的成本，借记本科目（基建转出投资），贷记本科目（建筑安装工程投资）；同时，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记本科目（基建转出投资）。

（七）代建制项目的会计处理。

1.拨付代建单位工程款时，按照拨付的款项金额，借记本科目（预付工程款），贷记“资产基金——在建工程”科目；同时，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.按照工程进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本时，按照确定的金额，借记本科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记本科目（预付工程款）。

3.确认代建管理费时，按照确定的金额，借记本科目（待摊投资），贷记本科目（预付工程款）。

4.项目完工交付使用资产时，按照代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额，借记本科目“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记本科目（预付工程款）。按照在建工程成本，借记“资产基金—

—在建工程”科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）；同时，借记“固定资产”等科目，贷记“资产基金——固定资产”等科目。

工程结算、确认代建费或竣工决算时涉及补付资金的，应当在确认在建工程和资产基金的同时，按照补付的金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

四、本科目的期末借方余额，反映工会尚未完工的各项在建工程发生的实际成本。

第162号科目　固定资产

一、本科目核算工会各项固定资产的原值。

二、工会应当设置固定资产明细账，按照类别和项目进行明细核算。

三、固定资产核算时，应当考虑以下情况:

（一）购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入本科目核算。

（二）单位行政方面提供工会使用的、工会以经营租赁方式取得的固定资产，不通过本科目核算，应当设置备查簿进行登记。

四、固定资产的主要账务处理如下:

（一）固定资产在取得时，应当分以下情况进行处理:

1.购入、有偿调入固定资产，按照确定的成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，贷记“资产基金——固定资产”[不需安装]或“资产基金——在建工程”[需安装]科目；同时，按照实际支付的金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

购入固定资产扣留质量保证金的，在取得固定资产时，按照确定的固定资产成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，贷记“资产基金——固定资产”[不需安装]或“资产基金——在建工程”[需安装]科目。同时取得固定资产全款发票的，按照构成资产成本的全部支出金额，借记“资本性支出”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目，按照扣留的质量保证金金额，贷记“其他应付款”科目；取得的发票金额不包括质量保证金的，按照不包括质量保证金的支出金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

实际支付质量保证金时，借记“其他应付款”科目或“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.自行建造固定资产，工程完工交付使用时，按照自行建造过程中发生的实际支出，借记本科目，贷记“资产基金——固定资产”科目；同时，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。按照实际成本与暂估价值的差额，借记或贷记本科目，贷记或借记“资产基金——固定资产”科目。

3.接受捐赠、无偿调入的固定资产，按照确定的成本，借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装]，贷记“资产基金——固定资产”[不需安装]或“资产基金——在建工程”[需安装]科目；按照发生的相关税费、运输费等，借记“其他支出”科目，贷记“银行

存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

4.在原有固定资产基础上进行改建、扩建、大型修缮的固定资产，将固定资产转入改建、扩建、大型修缮时，按照固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”科目，按照固定资产已计提折旧金额，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目；同时，按照固定资产的账面价值，借记“在建工程”科目，贷记“资产基金——在建工程”科目。工程完工交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记本科目，贷记“资产基金——固定资产”科目；同时，借记“资产基金——在建工程”科目，贷记“在建工程”科目。

（二）按月计提固定资产折旧时，按照应计提的金额，借记“资产基金——固定资产”科目，贷记“累计折旧”科目。

（三）与固定资产有关的后续支出，应当分以下情况进行处理:

1.为增加固定资产使用效能或延长其使用寿命而发生的改建、扩建或大型修缮等后续支出，应当计入固定资产成本，通过“在建工程”科目核算，完工交付使用时转入本科目。有关账务处理参见“在建工程”科目。

2.为维护固定资产正常使用而发生的日常修理等后续支出，应当计入当期支出但不计入固定资产成本，借记“行政支出”等科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（四）按规定报经批准处置固定资产，应当分以下情况进行处理:

1.以固定资产对外进行股权投资，按照投出固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”科目，按照已计提折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。同时，按照确定的投资成本，借记“投资”科目，贷记“资产基金——投资”科目。

2.出售固定资产，按照出售固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”科目，按照已计提折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。按照出售过程中取得的价款，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目，按规定应上缴同级财政的，贷记“其他应付款”科目。出售过程中工会发生的税费等支出，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.对外捐赠、无偿调出固定资产，按照固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”科目，按照已计提折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。发生的由工会承担的运输费、装卸费等，按照实际支付的金额，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

五、固定资产应当每年至少盘点一次，对盘盈、盘亏、毁损或报废的，应当查明原因，写出书面报告，按规定报经批准认定后及时进行账务处理，同时将有关情况在会计报表附注中予以披露。

（一）盘盈的固定资产，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

（二）盘亏或者毁损、报废的固定资产，按照账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。

六、本科目期末借方余额，反映工会固定资产的原值。

第163号科目　累计折旧

一、本科目核算工会计提的固定资产累计折旧。

二、本科目应当按照所对应固定资产的类别、项目进行明细核算。

三、固定资产累计折旧的主要账务处理如下:

（一）按月计提固定资产折旧时，按照应计提折旧金额，借记“资产基金——固定资产”科目，贷记本科目。

（二）经批准处置固定资产时，按照所处置固定资产的账面价值，借记“资产基金——固定资产”[对外捐赠、无偿调出等]或“待处理财产损溢”[盘亏、毁损、报废等]科目，按照固定资产已计提折旧，借记本科目，按照固定资产的账面余额，贷记“固定资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会计提的固定资产折旧累计数。

第171号科目　无形资产

一、本科目核算工会各项无形资产的原值。

二、工会应当设置无形资产明细账，按照类别、项目等进行明细核算。

三、无形资产的主要账务处理如下：

（一）无形资产在取得时，应当分以下情况进行处理：

1.外购的无形资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——无形资产”科目；同时，按照实际支付的金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

2.委托软件公司开发软件视同外购无形资产进行处理。支付软件开发费时，按照实际支付的金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。软件开发完成交付使用时，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——无形资产”科目。

3.接受捐赠、无偿调入的无形资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“资产基金——无形资产”科目；按照发生的相关税费等，

借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（二）按月摊销无形资产时，按照应摊销的金额，借记“资产基金——无形资产”科目，贷记“累计摊销”科目。

（三）按规定报经批准处置无形资产时，应当分以下情况进行处理:

1.以无形资产对外进行股权投资，按照投出无形资产的账面价值，借记“资产基金——无形资产”科目，按照已计提摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目；同时，按照确定的投资成本，借记“投资”科目，贷记“资产基金——投资”科目。

2.出售无形资产，按照出售无形资产的账面价值，借记“资产基金——无形资产”科目，按照已计提摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。按照取得的价款金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目，按规定应上缴同级财政的，贷记“其他应付款”科目。出售过程中发生的税费等支出，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.对外捐赠、无偿调出无形资产，按照无形资产的账面价值，借记“资产基金——无形资产”科目，按照已计提摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。

4.无形资产预期不能为工会带来服务潜力或经济利益，应当按规定报经批准后将该无形资产的账面价值予以核销。转入待处理资产时，按照待核销无形资产的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。报经批准予以核销时，按照核销无形资产的账面价值，

借记“资产基金——无形资产”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

四、无形资产应当每年至少盘点一次，对盘盈、盘亏的无形资产，参照“固定资产”科目相关规定进行账务处理。

五、本科目期末借方余额，反映工会无形资产的原值。

第 172 号科目　累计摊销

一、本科目核算工会对使用年限有限的无形资产计提的累计摊销。

二、本科目应当按照所对应无形资产的类别、项目进行明细核算。

三、无形资产累计摊销的主要账务处理如下:

（一）按月对无形资产进行摊销时，按照应摊销的金额，借记“资产基金——无形资产”科目，贷记本科目。

（二）经批准处置无形资产时，按照所处置无形资产的账面价值，借记“资产基金——无形资产”[对外捐赠、无偿调出等]或“待处理财产损溢”[盘亏、待核销等]科目，按照已计提摊销，借记本科目，按照无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会计提的无形资产摊销累计数。

第 181 号科目　长期待摊费用

一、本科目核算工会已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项支出。如对以经营租赁方式租入的固定资产的改良支出等。

二、本科目应当按照对应资产的类别进行明细核算。

三、长期待摊费用的主要账务处理如下:

（一）发生长期待摊费用时，按照支出金额，借记本科目，贷记

“资产基金——长期待摊费用”科目；同时，按照实际支付的金额，借记“资本性支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目。

（二）在受益期间摊销长期待摊费用时，按照摊销金额，借记“资产基金——长期待摊费用”科目，贷记本科目。

（三）如果某项长期待摊费用已经不能使工会受益，应当将其摊余金额一次性转销。按照剩余待摊销金额，借记“资产基金——长期待摊费用”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映工会尚未摊销完毕的长期待摊费用。

第182号科目　待处理财产损溢

一、本科目核算工会待处理财产的价值及财产处理损溢。

工会财产的处理包括资产的盘盈、盘亏、报废、毁损以及非实物资产损失核销等。

二、本科目应当按照待处理的资产项目进行明细核算；对于在资产处理过程中取得收入或发生相关费用的项目，还应当设置“待处理财产价值”、“处理净收入”明细科目，进行明细核算。

三、工会财产的处理，一般应当先记入本科目，按照规定报经批准后及时进行账务处理。年末结账前一般应处理完毕。

四、待处理财产损溢的主要账务处理如下：

（一）账款核对时发现短缺或溢余的库存现金。

1.每日账款核对中发现现金短缺或溢余，属于现金短缺的，按照实际短缺的金额，借记本科目，贷记“库存现金”科目；属于现金溢余的，按照实际溢余的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

2.如为现金短缺，属于应由责任人等赔偿的，借记“其他应收款”科目，贷记本科目；属于无法查明原因的，报经批准核销时，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

3.如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，借记本科目，贷记“其他应付款”科目；属于无法查明原因的，报经批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）按规定报经批准予以核销的其他应收款、股权投资、无形资产。

1.转入待处理资产时，按照资产的账面价值，借记本科目[核销无形资产的，还应按照计提的摊销金额，借记“累计摊销”科目]，按照资产的账面余额，贷记“其他应收款”、“投资”、“无形资产”科目。

2.报经批准予以核销时，借记“其他支出”科目[其他应收款核销]或“资产基金——投资”、“资产基金——无形资产”科目[投资、无形资产核销]，贷记本科目。

（三）资产清查过程中发现的盘盈、盘亏或报废、毁损的库存物品、固定资产、无形资产等各种资产。

1.盘盈的各类资产。

（1）转入待处理资产时，按照确定的成本，借记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目（待处理财产价值）。

（2）按照规定报经批准后处理时，借记本科目（待处理财产价值），贷记“资产基金”科目。

2.盘亏或者毁损、报废的各类资产。

（1）转入待处理资产时，借记本科目（待处理财产价值）[盘亏、毁损、报废固定资产、无形资产的，还应借记“累计折旧”、“累计

摊销”科目]，贷记“库存物品”、“在建工程”、“固定资产”、“无形资产”等科目。

报经批准处理时，借记“资产基金”科目，贷记本科目（待处理财产价值）。

（2）处理毁损、报废实物资产过程中取得的残值或残值变价收入、保险理赔和过失人赔偿等，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目（处理净收入）；处理毁损、报废实物资产过程中发生的相关费用，借记本科目（处理净收入），贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

处理收支结清，如果处理收入大于相关费用的，按照处理收入减去相关费用后的净收入，借记本科目（处理净收入），贷记“其他收入”科目，需按规定上缴同级政府财政的，贷记“其他应付款”科目；如果处理收入小于相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记“其他支出”科目，贷记本科目（处理净收入）。

五、本科目期末如为借方余额，反映工会尚未处理完毕的各种资产的净损失；期末如为贷方余额，反映尚未处理完毕的各种资产净溢余。年末，经批准处理后，本科目一般应无余额。

二、负债类科目

第201号科目　应付职工薪酬

一、本科目核算县级以上工会按照有关规定应付给本单位职工及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费(如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）和住房公积金等。

二、本科目应当根据国家有关规定按照“基本工资”（含离休费及退休人员统筹外养老保险待遇）、“国家统一规定的津贴补贴”、“规范津贴补贴（绩效工资）”、“改革性补贴”、“社会保险费”、“住房公积金”、“其他个人收入”等进行明细核算。其中，“社会保险费”、“住房公积金”明细科目核算内容包括工会从职工工资中代扣代缴的社会保险费、住房公积金，以及工会为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金。

三、应付职工薪酬的主要账务处理如下：

（一）计算确认当期应付职工薪酬（含工会为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金）时，借记“行政支出”科目，贷记本科目。

（二）向职工支付工资、津贴补贴等薪酬时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）按照税法规定代扣职工个人所得税时，借记本科目，贷记“其他应付款”科目。

从应付职工薪酬中代扣为职工垫付的水电费、房租等费用时，按照实际扣除的金额，借记本科目（基本工资），贷记“其他应收款”等科目。

从应付职工薪酬中代扣社会保险费和住房公积金，按照代扣的金额，借记本科目（基本工资），贷记本科目（社会保险费、住房公积金）。

（四）按照国家有关规定缴纳职工社会保险费和住房公积金时，按照实际支付的金额，借记本科目（社会保险费、住房公积金），贷记“银行存款”等科目。

（五）从应付职工薪酬中支付的其他款项，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会应付未付的职工薪酬。

第 211 号科目　应付上级经费

一、本科目核算工会按规定应上缴的工会拨缴经费。

二、应付上级经费的主要账务处理如下:

（一）本级工会确认工会拨缴经费时，按照下级工会经费收缴报告表中的相关金额或实际收到的总金额，借记“应收下级经费”、“银行存款”等科目，按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记本科目，按规定应转拨下级工会的部分，贷记“应付下级经费——应付下级转拨经费”科目。

（二）实际上缴工会经费时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

三、本科目期末贷方余额，反映工会应缴上级但尚未上缴的工会拨缴经费。

第 212 号科目　应付下级经费

一、本科目核算县级以上工会应付下级工会的各项补助和应转拨下级工会的工会拨缴经费。

二、工会可以根据需要在本科目下设置以下明细科目:

21201 应付下级补助: 核算县级以上工会应拨付给下级工会的一般性转移支付补助和专项转移支付补助。

21202 应付下级转拨经费: 核算县级以上工会采用税务代收、财政划拨的形式收缴的应划转给下级工会作为下级工会拨缴经费收入的工会拨缴经费。

三、应付下级经费的主要账务处理如下:

（一）本级工会年末清算对下级工会的补助时，根据补助通知中的相关金额，借记“补助下级支出”科目，贷记本科目（应付下级补助）。

次年，实际拨付补助时，借记本科目（应付下级补助），贷记“银行存款”科目。

（二）采用税务代收、财政划拨方式收缴工会经费的:

1.本级工会通过税务部门代收、财政部门划拨的工会经费，按照实际收到的总金额，借记“银行存款”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目，按规定应转拨下级工会的部分，贷记本科目（应付下级转拨经费）。

实际转拨下级工会经费时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

2.本级工会确认上级工会通过税务部门代收、财政部门划拨的工会经费，按照上级工会经费转拨通知中的金额或实际收到的总金额，借记“应收上级经费——应收上级转拨经费”、“银行存款”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应转拨下级工会的部分，贷记本科目（应付下级转拨经费）。

实际转拨下级工会经费时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会应拨付下级但尚未拨付的补助和工会拨缴经费。

第215号科目　其他应付款

一、本科目核算工会除应付上下级经费之外的其他应付及暂存款项，包括工会按规定收取的下级工会的建会筹备金、应支付的税金等。

二、本科目应按对方单位或个人设置明细账，进行明细核算。

三、其他应付款的主要账务处理如下:

（一）本级工会收到筹建单位交来的建会筹备金，按照实际收到的总金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

在筹建单位建立工会后，本级工会按照规定对建会筹备金进行处理。按照对应的金额，借记本科目，按规定属于本级工会的部分，贷记“拨缴经费收入”科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目，按规定需返还筹建单位工会的部分，贷记“应付下级经费”科目。

（二）发生房产税等纳税义务，以及按照税法规定应代扣代缴个人所得税的，按照应交税费金额，借记“行政支出”、“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目。工会实际缴纳上述各种税费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）发生其他应付及暂存款项，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。支付款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会尚未支付的其他应付及暂存款项。

第 221 号科目　代管经费

一、本科目核算其他组织委托工会代管的有指定用途的、不属于工会收入的资金，如代管的社团活动费、职工互助保险等。

二、本科目应当按照拨入代管经费的项目或单位设置明细账。

三、代管经费的主要账务处理如下:

（一）收到代管的资金时，按照实际收到的金额，借记“库存现

金”、“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）实际支出时，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会受托代管的资金。

三、净资产类科目

第 301 号科目　资产基金

一、本科目核算工会库存物品、投资、在建工程、固定资产、无形资产、长期待摊费用等非货币性资产在净资产中占用的金额。

二、本科目应当设置“库存物品”、“投资”、“在建工程”、“固定资产”、“无形资产”、“长期待摊费用”等明细科目，进行明细核算。

三、资产基金的主要账务处理如下:

（一）确认资产基金时，按照确定的成本或金额，借记“库存物品”、“投资”、“在建工程”、“固定资产”、“无形资产”、“长期待摊费用”科目，贷记本科目；同时，按照实际发生的支出，借记“职工活动支出”、“行政支出”、“资本性支出”、“工会资金结余”等科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（二）领用和发出库存物品时，按照领用和发出库存物品的成本，借记本科目（库存物品），贷记“库存物品”科目。

（三）在建工程完工交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记“固定资产”科目，贷记本科目（固定资产）；同时，借记本科目（在建工程），贷记“在建工程”科目。

（四）计提固定资产折旧、无形资产摊销及分摊长期待摊费用时，

按照计提的折旧、摊销及分摊的长期待摊费用的金额，借记本科目（固定资产、无形资产、长期待摊费用），贷记“累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”科目。

（五）以库存物品、固定资产、无形资产对外进行股权投资时，按照确定的投资成本，借记“投资”科目，贷记本科目（投资）；同时，按照投出资产的账面价值，借记本科目（库存物品、固定资产、无形资产），按照已计提的折旧、摊销金额，借记“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的账面余额，贷记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”科目。

收回投资时，按照收回投资的账面余额，借记本科目（投资），贷记“投资”科目；同时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照收回投资的账面余额，贷记“工会资金结余”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

（六）对外捐赠、无偿调出库存物品、固定资产、无形资产时，按照资产的账面价值，借记本科目（库存物品、固定资产、无形资产），按照已计提的折旧、摊销金额，借记“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照资产的账面余额，贷记“库存物品”、“固定资产”、“无形资产”科目。

（七）通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置，有关本科目的账务处理参见“待处理财产损溢”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会非货币性资产在净资产中占用的金额。

第311号科目　专用基金

一、本科目核算县级以上工会根据国家和全国总工会有关规定，

依法提取和使用的有专门用途的基金，包括权益保障金、住房改革支出等。

二、专用基金的主要账务处理如下:

（一）提取专用基金时，借记“维权支出”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

（二）实际使用专用基金时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

三、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会专用基金的数额。

第 321 号科目　工会资金结转

一、本科目核算工会资金结转资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置以下明细科目:

32101 年初余额调整: 核算工会因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整工会资金结转的金额。

32102 单位内部调剂: 核算工会经批准对工会结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目等的金额。

32103 本年收支结转: 核算工会本期专项工会资金收支相抵后的余额。

32104 累计结转: 核算工会滚存的工会资金专项资金结转金额。

三、工会资金结转的主要账务处理如下:

（一）因发生会计差错更正、以前年度支出收回的，按照调整或收回的属于工会资金结转的金额，借记或贷记“银行存款”等科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

（二）经批准对工会资金结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目的，按照批准的金额，借记“工会资金结余——单位内部

调剂”科目，贷记本科目（单位内部调剂）。

（三）期末，将各类财政拨款以外的工会经费专项资金的收入、支出本期发生额转入本科目，借记“拨缴经费收入”、“上级补助收入”、“政府补助收入——非同级财政拨款收入”、“行政补助收入”、“附属单位上缴收入”、“投资收益”、“其他收入”科目下各专项资金收入明细科目，贷记本科目（本年收支结转）；借记本科目（本年收支结转），贷记“职工活动支出”、“职工活动组织支出”、“职工服务支出”、“维权支出”、“业务支出”、“行政支出”、“资本性支出”、“补助下级支出”、“对附属单位的支出”、“其他支出”的“工会资金”明细科目下各专项资金支出明细科目。

（四）年末，冲销有关明细科目余额。将本科目（本年收支结转、年初余额调整、单位内部调剂）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（五）年末，对工会结转资金各项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合结余资金性质的剩余资金转入“工会资金结余”科目。借记本科目（累计结转），贷记“工会资金结余——结转转入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映工会滚存的工会资金结转资金数额。

第 322 号科目　工会资金结余

一、本科目核算工会资金结余资金的调整、结余和滚存情况。

二、本科目应当设置以下明细科目：

32201 年初余额调整：核算工会因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整工会资金结余的金额。

32202 单位内部调剂：核算工会经批准对工会结余资金改变用

途，调整用于工会其他未完成项目等的金额。

32203 本年收支结转：核算工会本期各非专项工会资金收支相抵后的余额。

32204 结转转入：核算工会按规定转入工会资金结余的工会结转资金。

32205 累计结余：核算工会滚存的工会结余资金。

三、工会资金结余的主要账务处理如下：

（一）因发生会计差错更正、以前年度支出收回的，按照调整或收回的属于工会资金结余的金额，借记或贷记“银行存款”等科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

（二）经批准对工会结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目的，按照批准的金额，借记本科目（单位内部调剂），贷记“工会资金结转——单位内部调剂”科目。

（三）以货币资金对外投资时，按照投资成本金额，借记本科目（累计结余），贷记“银行存款”等科目；同时，按照确定的投资成本，借记“投资”科目，贷记“资产基金——投资”科目。

转让或收回投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照转让或收回投资的账面余额，贷记本科目（累计结余），按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目；同时，按照转让或收回投资的账面余额，借记“资产基金——投资”科目，贷记“投资”科目。

（四）期末，将除财政拨款以外的各工会经费非专项资金的收入、支出本期发生额转入本科目，借记“会费收入”、“拨缴经费收入”、“上级补助收入”、“政府补助收入——非同级财政拨款收入”、“行政补助收入”、“附属单位上缴收入”、“投资收益”、“其他收入”

科目下各非专项资金收入明细科目和“动用预算稳定调节基金”科目，贷记本科目（本年收支结转）；借记本科目（本年收支结转），贷记“职工活动支出”、“职工活动组织支出”、“职工服务支出”、“维权支出”、“业务支出”、“行政支出”、“资本性支出”、“补助下级支出”、“对附属单位的支出”、“其他支出”的“工会资金”明细科目下各非专项资金支出明细科目和“安排预算稳定调节基金”科目。

（五）年末，对工会结转资金各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合结余资金性质的项目余额转入本科目，借记“工会资金结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

（六）年末，冲销有关明细科目余额。将本科目（本年收支结转、年初余额调整、单位内部调剂、结转转入）余额转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

四、本科目期末贷方余额，反映工会滚存的工会资金结余资金数额。

第 331 号科目　财政拨款结转

一、本科目核算从同级政府财政部门取得财政拨款的县级以上工会财政拨款结转资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置以下明细科目：

33101 年初余额调整：核算工会因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整财政拨款结转的金额。

33102 单位内部调剂：核算工会经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目等的金额。

33103 本年收支结转：核算工会本期财政拨款收支相抵后的余额。

33104 累计结转：核算工会滚存的财政拨款结转资金。

本科目还应按照“基本支出结转”和“项目支出结转”进行明细核算，在“基本支出结转”明细科目下按照“人员经费”和“公用经费”进行明细核算，在“项目支出结转”明细科目下按照具体项目进行明细核算；同时，按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算。

三、财政拨款结转的主要账务处理如下：

（一）因发生会计差错更正、以前年度支出收回的，按照调整或收回的金额，借记或贷记“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”等科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

（二）经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目的，按照批准的金额，借记“财政拨款结余——单位内部调剂”科目，贷记本科目（单位内部调剂）。

（三）期末，将财政拨款收入、支出的本期发生额转入本科目，借记“政府补助收入——财政拨款收入”科目，贷记本科目（本年收支结转）；借记本科目（本年收支结转），贷记“职工活动组织支出”、“职工服务支出”、“维权支出”、“业务支出”、“行政支出”、“资本性支出”、“补助下级支出”、“对附属单位的支出”和“其他支出”科目的“财政拨款”明细科目。

（四）年末，冲销有关明细科目余额。将本科目（本年收支结转、年初余额调整、单位内部调剂）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（五）年末，对各项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合

结余资金性质的金额转入“财政拨款结余”科目。借记本科目（累计结转），贷记“财政拨款结余——结转转入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会滚存的财政拨款结转资金数额。

第 332 号科目　财政拨款结余

一、本科目核算从同级政府财政部门取得财政拨款的县级以上工会财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置以下明细科目：

33201 年初余额调整：核算工会因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整财政拨款结余的金额。

33202 归集上缴：核算工会按规定上缴财政拨款结余资金时，实际核销的额度数额或上缴的资金数额。

33203 单位内部调剂：核算工会经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目等的金额。

33204 结转转入：核算工会按规定转入财政拨款结余的财政拨款结转资金。

33205 累计结余：核算工会滚存的财政拨款结余资金。

本科目还应当按照具体项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算。

三、结余资金的主要账务处理如下：

（一）因发生会计差错更正、以前年度支出收回的，按照调整或收回的金额，借记或贷记“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”等科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

（二）按规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余资金额

度的，按照实际上缴资金数额或注销资金额度，借记本科目（归集上缴），贷记“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”等科目。

（三）经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于工会其他未完成项目的，按照批准的金额，借记本科目（单位内部调剂），贷记“财政拨款结转——单位内部调剂”科目。

（四）年末，对财政拨款结转各项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合结余资金性质的金额转入本科目。借记“财政拨款结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

（五）年末，冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入）余额转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

四、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会滚存的财政拨款结余资金数额。

第 341 号科目　预算稳定调节基金

一、本科目核算县级以上工会按照工会预算管理规定设置的预算稳定调节基金的滚存情况。

二、预算稳定调节基金的主要账务处理如下:

（一）按规定使用超收的拨缴经费收入设置和补充预算稳定调节基金时，按照计提的金额，借记“安排预算稳定调节基金”科目，贷记本科目。

（二）按规定动用预算稳定调节基金用于弥补本年预算收入的不足时，按照动用的金额，借记本科目，贷记“动用预算稳定调节基金”科目。

三、本科目期末贷方余额，反映县级以上工会预算稳定调节基金

的滚存金额。

四、收入类科目

第 401 号科目　会费收入

一、本科目核算基层工会会员依照规定向工会组织缴纳的会费。

二、会费收入的主要账务处理如下:

（一）取得会费时，按照实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末结转时，将本科目本年发生额转入工会资金结余，借记本科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

三、本科目期末结转后无余额。

第 402 号科目　拨缴经费收入

一、本科目核算基层单位行政拨缴、下级工会按规定上缴及上级工会按规定转拨的工会拨缴经费中归属于本级工会的经费。

二、工会可以根据需要在本科目下设置明细科目，进行明细核算。拨缴经费收入中如有专项资金收入，还应当按照具体项目进行明细核算。

三、拨缴经费收入的主要账务处理如下:

（一）采用自主拨缴方式收缴工会经费的:

收到工会经费，按照实际收到的总金额，借记“银行存款”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记本科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目。

年末，存在应收未收的拨缴经费收入的，按照下级工会经费收缴

报告表中的金额，借记“应收下级经费”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记本科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目。

（二）采用税务代收、财政划拨方式收取工会经费的:

1.本级工会通过税务部门代收、财政部门划拨的工会经费，按实际收到的总金额，借记“银行存款”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记本科目，按规定应上缴上级工会的部分，贷记“应付上级经费”科目，按规定应转拨下级工会的部分，贷记“应付下级经费——应付下级转拨经费”科目。

2.本级工会收到上级工会转拨的通过税务部门代收、财政部门划拨的工会经费，按照实际收到的总金额，借记“银行存款”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记本科目，按规定属于下级工会的部分，贷记“应付下级经费——应付下级转拨经费”科目。

年末，存在应收未收的拨缴经费收入的，按照上级工会经费转拨通知中的金额，借记“应收上级经费——应收上级转拨经费”科目，按规定属于本级工会的部分，贷记本科目，按规定属于下级工会的部分，贷记“应付下级经费——应付下级转拨经费”科目。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目各专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目各非专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第403号科目　上级补助收入

一、本科目核算本级工会收到的上级工会补助的款项。

二、本科目应当设置以下明细科目:

40301 一般性转移支付补助:核算上级工会按照有关规定拨付给下级工会的未指定专门用途的补助。

40302 专项转移支付补助:核算上级工会拨付的指定专门用途的项目补助,包括帮扶困难职工的补助、用于开展向困难职工和家庭送温暖活动的补助、救灾补助等。

三、上级补助收入的主要账务处理如下:

(一)收到上级补助收入时,按照银行收款单的金额,借记“银行存款”科目,贷记本科目。

(二)年末清算时,存在上级应付未付补助款项的,借记“应收上级经费——应收上级补助”科目,贷记本科目。

(三)期末结转时,将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转,借记本科目(专项转移支付补助),贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目;将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余,借记本科目(一般性转移支付补助),贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 404 号科目　政府补助收入

一、本科目核算县级以上工会收到的各级人民政府按照工会法和国家的有关规定给予工会的补助款项,包括工会收到财政拨付的离退休人员离退休费和生活补贴、帮扶资金、送温暖经费、疗养事业补助、劳模补助、基建、维修及大型活动补助等。

二、本科目应当设置以下明细科目:

40401 财政拨款收入：核算县级以上工会从同级政府财政部门取得的财政拨款。

本明细科目下应当设置“基本支出”和“项目支出”两个明细科目，在“基本支出”明细科目下按照“人员经费”和“公用经费”进行明细核算，在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算；同时，按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算。

40402 非同级财政拨款收入：核算县级以上工会从非同级政府财政部门取得的政府补助收入。

本明细科目应当按照非同级财政拨款收入的类别、来源等进行明细核算。如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、政府补助收入的主要账务处理如下：

（一）财政拨款收入。

1.财政直接支付方式下，根据收到的“财政直接支付入账通知书”及相关原始凭证，按照通知中直接支付的入账金额，借记有关支出科目，贷记本科目（财政拨款收入）。形成非货币性资产的，应当同时按照确定的资产成本，借记相关资产科目，贷记“资产基金”科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，借记“财政应返还额度”科目，贷记本科目（财政拨款收入）。

2.财政授权支付方式下，根据收到的“授权支付到账通知书”，按照通知书中的授权支付额度，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目（财政拨款收入）。

年末，工会本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，按照两者差额，借记“财政应返还额度”科目，贷记

本科目（财政拨款收入）。

3.其他方式下，按照本期预算收到财政拨款收入时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（财政拨款收入）。

4.因差错更正、购货退回等发生国库直接支付款项退回的，属于本年度支付的款项，按照退回金额，借记本科目（财政拨款收入），贷记“维权支出”、“资本性支出”等科目。

（二）非同级财政拨款收入。

取得非同级财政拨款收入时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（非同级财政拨款收入）。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款收入转入财政拨款结转，借记本科目（财政拨款收入），贷记“财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非同级财政拨款专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目（非同级财政拨款收入），贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非同级财政拨款非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目（非同级财政拨款收入），贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第405号科目　行政补助收入

一、本科目核算基层工会取得的所在单位行政方面按照工会法和国家的有关规定给予工会的补助款项，包括工会收到行政拨付的劳动竞赛经费、工会开展活动的费用补助等，不包括行政方面按规定向工会拨缴的工会经费。

二、行政补助收入中如有专项资金收入，应当按照具体项目进行

明细核算。

三、行政补助收入的主要账务处理如下:

（一）收到行政补助时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目各专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目各非专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 406 号科目　附属单位上缴收入

一、本科目核算工会所属的企事业单位按规定上缴的收入。

二、本科目应当按照缴款项目或缴款单位名称设明细账。

所属单位上缴收入中如有专项资金收入，还应当按照具体项目进行明细核算。

三、附属单位上缴收入的主要账务处理如下:

（一）收到相关收入时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目各专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目各非专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 407 号科目　投资收益

一、本科目核算工会对外投资发生的损益。

二、投资收益中如有专项资金收入，应当按照具体项目进行明细核算。

三、投资收益的主要账务处理如下:

（一）投资持有期间，收到利息、股利等投资收益时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）对外转让或到期收回债券投资本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照收回投资的账面余额，贷记“工会资金结余”科目，按照其差额，贷记或借记本科目；同时，按照收回投资的账面余额，借记“资产基金——投资”科目，贷记“投资”科目。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目各专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目各非专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 408 号科目　其他收入

一、本科目核算除上述收入以外的各项收入，如资产盘盈、固定资产处置净收入、接受捐赠收入、银行存款利息收入等。

二、其他收入中如有专项资金收入，应当按照具体项目进行明细核算。

三、其他收入的主要账务处理如下:

（一）取得银行存款利息收入，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）接受捐赠的款项，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）每日现金账款核对中如发现现金溢余，属于无法查明原因的，报经批准后处理时，借记“待处理财产损益”科目，贷记本科目。

（四）已核销其他应收款在以后期间收回的，按照实际收回的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（五）盘亏或者毁损、报废的各类资产，报经批准处理后收支结清时，如果处理收入大于相关费用的，按照处理收入减去相关费用后的净收入，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目，需按规定上缴同级政府财政的，贷记“其他应付款”科目。

（六）有偿调出、出售的固定资产和无形资产，按照有偿调出、出售过程中取得的价款，借记“银行存款”等科目，贷记本科目，按规定应上缴同级财政的，贷记“其他应付款”科目；同时，按照有偿调出、出售资产的账面价值，借记“资产基金”科目，按照已计提折旧或摊销，借记“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照资产的账面余额，贷记“固定资产”、“无形资产”科目。

（七）期末结转时，将本科目本期发生额中的专项资金收入转入工会资金结转，借记本科目各专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结转——本年收支结转”科目；将本科目本期发生额中的非专项资金收入转入工会资金结余，借记本科目各非专项资金收入明细科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 411 号科目　动用预算稳定调节基金

一、本科目核算县级以上工会按照工会预算管理规定动用的预算稳定调节基金。

二、动用预算稳定调节基金的主要账务处理如下:

（一）按规定动用预算稳定调节基金时，按照动用的金额，借记“预算稳定调节基金”科目，贷记本科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额转入工会资金结余科目，借记本科目，贷记“工会资金结余——本年收支结转”科目。

三、本科目期末结转后无余额。

五、支出类科目

第 501 号科目　职工活动支出

一、本科目核算基层工会开展职工教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动、会员活动等发生的支出。

二、本科目应当设置以下明细科目:

50101 职工教育支出: 核算基层工会用于开展政治、法律、科技、业务等专题培训和职工技能培训所需的教材资料、教学用品、场地租金等方面的支出，用于支付职工教育活动聘请授课人员的酬金，用于基层工会开展的职工素质提升补助和职工教育培训优秀学员的奖励。

50102 文体活动支出: 核算基层工会用于开展或参加上级工会组织的职工业余文体活动所需器材、服装、用品等购置、租赁与维修方面的支出以及活动场地、交通工具的租金支出等，用于文体活动优胜者的奖励支出，用于文体活动中必要的伙食补助费。

50103 宣传活动支出: 核算基层工会用于开展重点工作、重大主题和重大节日宣传活动所需的材料消耗、场地租金、购买服务等方面

的支出，用于培育和践行社会主义核心价值观，弘扬劳模精神、劳动精神、工匠精神等经常性宣传活动方面的支出，用于基层工会开展或参加上级工会举办的知识竞赛、宣讲、演讲比赛、展览等宣传活动的支出。

50104 劳模职工疗休养支出：核算基层工会用于组织和开展的劳动模范和先进职工疗休养活动的公杂费等补助。

50105 会员活动支出：核算基层工会用于组织会员观看电影、文艺演出、开展春游秋游，为会员购买当地公园年票等的支出；用于基层工会在重大节日（传统节日）和会员生日、婚丧嫁娶、退休离岗的慰问支出。

50106 其他活动支出：核算基层工会用于开展其他活动的各项职工活动支出。

三、职工活动支出的主要账务处理如下：

（一）发生职工活动支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。支出的款项中有形成库存物品等资产的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 502 号科目　职工活动组织支出

一、本科目核算县级以上工会组织开展职工教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动等发生的支出。

二、本科目应当按照工会预算管理等规定，参照“职工活动支出”科目设置明细科目。

三、职工活动组织支出的主要账务处理如下：

（一）发生职工活动组织支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。支出的款项中有形成库存物品等资产的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第503号科目　职工服务支出

一、本科目核算工会开展职工劳动和技能竞赛活动、职工创新活动、建家活动、职工书屋、职工互助保障、心理咨询等工作发生的支出。

二、本科目应当设置以下明细科目：

50301 劳动和技能竞赛活动支出：核算工会组织开展合理化建议、技术革新、发明创造、岗位练兵、技术比武、技术培训等劳动和技能竞赛活动支出及其奖励支出。

50302 建家活动支出：核算工会组织建设、建家活动方面的支出。

50303 职工创新活动支出：核算工会开展的劳模和工匠人才创新工作、职工创新工作活动发生的支出。

50304 职工书屋活动支出：核算工会为建设职工书屋而发生的图书购置以及维护的支出。

50305 其他服务支出：核算工会组织和开展会员和职工普惠制服务、心理咨询、互助保障等其他方面的职工服务支出。

三、职工服务支出主要账务处理如下：

（一）发生职工服务支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。支出的款项中有形成库存物品等资产的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第504号科目　维权支出

一、本科目核算工会用于维护职工权益的支出，包括劳动关系协调、劳动保护、法律援助、困难职工帮扶、送温暖和其他维权支出。

二、本科目应当设置以下明细科目：

50401 劳动关系协调支出：核算工会用于推进创建劳动关系和谐

企业活动、加强劳动争议调解和队伍建设、开展劳动合同咨询活动、集体合同示范文本印制与推广等方面的支出。

50402 劳动保护支出：核算工会用于开展群众性安全生产和职业病防治活动、加强群众安全监督检查员队伍建设、开展职工心理健康维护等以促进安全健康生产、保护职工生命安全为宗旨开展的职工劳动保护发生的支出。

50403 法律援助支出：核算工会用于向职工群众提供法律咨询、法律服务等发生的支出。

50404 困难职工帮扶支出：核算工会用于对困难职工提供资金和物质帮助等发生的支出。

50405 送温暖支出：核算工会用于开展春送岗位、夏送清凉、金秋助学和送温暖等活动发生的支出。

50406 其他维权支出：核算工会用于补助职工等其他方面的维权支出。

三、维权支出的主要账务处理如下：

（一）发生维权支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。支出的款项中有形成库存物品等资产的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）县级以上工会提取工会干部权益保障金时，按照提取的金额，借记本科目，贷记“专用基金”科目。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；

将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第505号科目　业务支出

一、本科目核算工会培训工会干部、加强自身建设及开展业务工作发生的各项支出。

二、本科目应当设置以下明细科目：

50501 培训支出：核算工会用于开展工会干部和积极分子培训发生的支出。

50502 会议支出：核算工会用于工会会员大会或会员代表大会、委员会、常委会、经费审查委员会以及其他专业工作会议的各项支出。

50503 专项业务支出：核算工会用于开展组织建设、专题调研、专项工作、劳模津贴、劳模专项补助、扶贫活动及外事活动的支出。

50504 其他业务支出：核算工会发生的不属于以上业务开支的其他业务支出，如工会用于发放兼职工会干部和专职社会化工会工作者补贴的支出等。

三、业务支出主要账务处理如下：

（一）发生业务支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。支出的款项中有形成库存物品等资产的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”等科目，贷记“资产基金”科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资

金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第506号科目　行政支出

一、本科目核算县级以上工会为行政管理、后勤保障等发生的各项日常支出。

二、本科目应当设置以下明细科目：

50601 工资福利支出：核算工会开支的专职工作人员和长期聘用人员的各类劳动报酬，以及为上述人员缴纳的各项社会保险费等。包括：基本工资、津贴补贴、奖金、社会保障缴费、伙食补助费、住房公积金等。

50602 商品和服务支出：核算工会购买商品和服务的支出（不包括用于购置固定资产、无形资产的支出）。包括：办公费、印刷费、咨询费、手续费、水费、电费、邮电费、物业管理费、公务用车运行维护费（燃料费、维修费、过桥过路费、保险费、安全奖励费用等）、其他交通费用、差旅费（住宿费、城市间交通费、市内交通费、伙食补助费、杂费）、维修（护）费、租赁费、公务接待费、专用材料费、劳务费、委托业务费、工会经费、福利费等。

50603 对个人和家庭的补助支出：核算工会用于对个人和家庭的补助支出。包括：离休费、退休费、退职费、抚恤金、生活补助、医疗费补助等。

50604 其他行政支出：核算不能划分到上述明细科目的其他行政支出。

三、行政支出的主要账务处理如下:

（一）计算确认当期人员经费时，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）支出公用经费时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。支出的款项中有购入库存物品的，应当同时按照确定的成本借记“库存物品”科目，贷记“资产基金”科目。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 507 号科目　资本性支出

一、本科目核算工会从事建设工程、设备工具购置、大型修缮和信息网络购建而发生的实际支出。

二、本科目应当设置以下明细科目:

50701 房屋建筑物购建: 核算工会用于购买、自行建造办公用房、仓库、食堂等建筑物（含附属设施，如电梯、通讯线路、电缆、水气管道等）的支出。

50702 办公设备购置: 核算工会购置纳入固定资产核算范围的办公家具和办公设备的支出。

50703 专用设备购置: 核算工会购置具有专门用途、纳入固定资

产核算范围的各类专用设备的支出。

50704 交通工具购置：核算工会用于购置各类交通工具的支出（含车辆购置税）。

50705 大型修缮：核算工会各类设备、建筑物等的大型修缮支出。

50706 信息网络购建：核算工会用于信息网络方面的支出。如计算机硬件、软件购置、开发、应用支出等。购建的计算机硬件、软件等不符合固定资产、无形资产确认标准的，不在此科目核算。

50707 其他资本性支出：核算工会其他上述科目中未包括的资本性支出。

三、资本性支出的主要账务处理如下：

（一）购置、有偿调入固定资产、无形资产等时，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目；同时，按照确定的资产成本，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“资产基金”科目。

（二）自行建造房屋建筑物等固定资产、对固定资产进行大型修缮等时，按照自行建造过程中发生的实际支出，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目；同时，借记“在建工程”科目，贷记“资产基金——在建工程”科目。

（三）发生长期待摊费用时，按照实际支出的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“政府补助收入”等科目；同时，借记“长期待摊费用”科目，贷记“资产基金——长期待摊费用”科目。

（四）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资

金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第508号科目　补助下级支出

一、本科目核算县级以上工会为解决下级工会经费不足或根据有关规定给予下级工会的各类补助款项。

二、本科目应当设置以下明细科目：

50801 一般性转移支付补助：核算工会按有关规定对下级未指定用途的补助。

50802 专项转移支付补助：核算工会按有关规定对下级指定专门用途的项目补助，包括对下级的帮扶困难职工的补助、用于开展向困难职工和家庭送温暖活动的补助、救灾补助等。

三、补助下级支出的主要账务处理如下：

（一）发生补助下级支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（二）年末清算时，存在应付未付下级补助款项的，借记本科目，贷记“应付下级经费——应付下级补助”科目。

（三）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 509 号科目　对附属单位的支出

一、本科目核算工会按规定对所属企事业单位的补助。

二、本科目应当按照单位设置明细科目。

三、对附属单位的支出的主要账务处理如下:

（一）发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（二）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

四、本科目期末结转后无余额。

第 510 号科目　其他支出

一、本科目核算工会除上述支出以外的各项支出，如资产盘亏、资产处置净损失、捐赠支出、汇兑损益以及按规定计提有关专用基金等。

二、其他支出的主要账务处理如下:

（一）每日现金账款核对中如发现现金短缺，属于无法查明原因的部分，报经批准后，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

（二）核销预计无法收回的其他应收款时，报经批准后，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

（三）接受捐赠、无偿调入或对外捐赠、无偿调出实物资产、无形资产时，发生应由本级工会承担的相关税费、运输费等的，借记本科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目。

（四）报废、毁损的实物资产，处理收支结清时，如果处理收入小于相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

（五）对外捐赠支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

（六）提取权益保障金以外的专用基金时，借记本科目，贷记“专用基金”科目。

（七）期末确认外币汇兑损益时，借记或贷记本科目，贷记或借记“银行存款”等科目。

（八）期末结转时，将本科目本期发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金专项资金支出转入工会资金结转，借记“工会资金结转——本年收支结转”科目，贷记本科目；将本科目本期发生额中的工会资金非专项资金支出转入工会资金结余，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

三、本科目期末结转后无余额。

第 521 号科目　安排预算稳定调节基金

一、本科目核算县级以上工会按照工会预算管理规定使用超收的拨缴经费收入安排的预算稳定调节基金。

二、安排预算稳定调节基金的主要账务处理如下：

（一）按规定安排预算稳定调节基金时，按照计提的金额，借记

本科目，贷记“预算稳定调节基金”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入工会资金结余科目，借记“工会资金结余——本年收支结转”科目，贷记本科目。

三、本科目期末结转后无余额。

第四部分　会计报表格式

编　号	会计报表名称	编制期	编制主体
工会 01 表	资产负债表	月度、年度	各级工会
工会 02 表	收入支出表	月度、年度	各级工会
工会附 01 表	财政拨款收入支出表	年度	县级以上工会
工会附 02 表	国有资产情况表	年度	县级以上工会
工会附 03 表	成本费用表	月度、年度	县级以上工会

资产负债表

工会 01 表

编制单位:　　____年___月___日　　单位：元

资　产	年初余额	期末余额	负债与净资产	年初余额	期末余额
一、资　产			**二、负　债**		
流动资产:			应付职工薪酬		
货币资金			应付上级经费		
零余额账户用款额度*			应付下级经费		
财政应返还额度			其他应付款		
应收上级经费			代管经费		
应收下级经费			**负债合计**		
其他应收款					
库存物品			**三、净资产**		
流动资产合计			资产基金		
投　资			专用基金		
在建工程			工会资金结转		
固定资产原值			工会资金结余		
减：累计折旧			财政拨款结转		
固定资产净值			财政拨款结余		
无形资产原值			预算稳定调节基金		
减：累计摊销			**净资产合计**		
无形资产净值					
长期待摊费用					
待处理财产损溢					
资产总计			**负债与净资产总计**		

注：“*”标识项目为中期报表项目，年报中不需列示。

收入支出表

工会 02 表

编制单位:　　___年___月　　单位：元

项 目	本月数	本年累计数
一、年初资金结转结余		
（一）年初资金结转		
（二）年初资金结余		
二、资金结转结余调整及变动		
三、收入合计		
（一）会费收入		
（二）拨缴经费收入		
（三）上级补助收入		
（四）政府补助收入		
（五）行政补助收入		
（六）附属单位上缴收入		
（七）投资收益		
（八）其他收入		
（九）动用预算稳定调节基金		
四、支出合计		
（一）职工活动支出		
（二）职工活动组织支出		
（三）职工服务支出		
（四）维权支出		
（五）业务支出		
（六）行政支出		
（七）资本性支出		
（八）补助下级支出		

（九）对附属单位的支出		
（十）其他支出		
（十一）安排预算稳定调节基金		
五、本期收支差额		
六、年末资金结转结余		
（一）年末资金结转		
（二）年末资金结余		

财政拨款收入支出表

工会附 01 表

编制单位:　　_____年　　单位：元

项 目	年初财政拨款结转结余		调整年初财政拨款结转结余	本年归集上缴	单位内部调剂		本年财政拨款收入	本年财政拨款支出	年末财政拨款结转结余	
	结转	结余			结转	结余			结转	结余
基本支出:										
1.人员经费										
2.公用经费										
项目支出:										
1.XX 项目										
2.XX 项目										
……										
总计										

国有资产情况表

工会附 02 表

编制单位:　　____年　　单位：元

项 目	年初余额	年末余额
流动资产:		
货币资金		
财政应返还额度		
库存物品		
流动资产合计		
非流动资产:		
在建工程		
固定资产原值		
减：累计折旧		
固定资产净值		
无形资产原值		
减：累计摊销		
无形资产净值		
长期待摊费用		
非流动资产合计		
资产总计		

成本费用表

工会附 03 表

编制单位:　　___年___月　　单位：元

项　目	本月数	本年累计数
职工活动组织费用		
职工服务费用		
维权费用		
业务费用		
行政费用		
补助下级费用		
对附属单位的费用		
折旧及摊销费用		
其他费用		
调整事项		
费用总计		

第五部分　会计报表编制说明

一、资产负债表编制说明

（一）本表反映工会某一特定日期全部资产、负债和净资产的情况。工会至少应当编制月度、年度资产负债表，可以根据需要编制季度、半年度资产负债表。

（二）编制年度资产负债表时，将“期末余额”栏改为“年末余额”栏。

（三）本表“年初余额”栏内各项目，应当根据上年度资产负债表“年末余额”栏内各对应项目数字填列。

（四）本表“期末余额”栏各项目的内容和填列方法。

1.资产类项目。

（1）“货币资金”项目，反映工会期末库存现金、银行存款的合计数。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”科目的期末余额的合计数填列。

（2）“零余额账户用款额度”项目，反映县级以上工会期末尚未支用的零余额账户用款额度金额。本项目仅在中期报表中列示，年度报表中不列示。本项目应当根据“零余额账户用款额度”科目的期末余额填列。

（3）“财政应返还额度”项目，反映县级以上工会期末财政应返还额度的金额。本项目应当根据“财政应返还额度”科目的期末余额填列。

（4）“应收上级经费”项目，反映工会期末应收未收的上级工会应转拨(或拨付)的工会拨缴经费及补助金额。本项目应当根据“应

收上级经费”科目的期末余额填列。

（5）“应收下级经费”项目，反映县级以上工会期末应收未收的下级工会应上缴的工会拨缴经费金额。本项目应当根据“应收下级经费”科目的期末余额填列。

（6）“其他应收款”项目，反映工会期末尚未收回的其他应收款金额。本项目应当根据“其他应收款”科目的期末余额填列。

（7）“库存物品”项目，反映工会期末存储的库存物品的实际成本。本项目应当根据“库存物品”科目的期末余额填列。

（8）“流动资产合计”项目，反映工会期末流动资产的合计数。本项目应当根据本表中“货币资金”、“零余额账户用款额度”[中期报表]、“财政应返还额度”、“应收上级经费”、“应收下级经费”、“其他应收款”和“库存物品”项目金额的合计数填列。

（9）“投资”项目，反映工会期末持有的投资账面余额。本项目应当根据“投资”科目的期末余额填列。

（10）“在建工程”项目，反映工会期末所有的建设项目工程的实际成本。本项目应当根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（11）“固定资产原值”项目，反映工会期末固定资产的原值。本项目应当根据“固定资产”科目的期末余额填列。

“累计折旧”项目，反映工会期末固定资产已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“累计折旧”科目的期末余额填列。

“固定资产净值”项目，反映工会期末固定资产的账面价值。本项目应当根据“固定资产”科目期末余额减去“累计折旧”科目期末余额后的金额填列。

（12）“无形资产原值”项目，反映工会期末无形资产的原值。本项目应当根据“无形资产”科目的期末余额填列。

“累计摊销”项目，反映工会期末无形资产已计提的累计摊销金额。本项目应当根据“累计摊销”科目的期末余额填列。

“无形资产净值”项目，反映工会期末无形资产的账面价值。本项目应当根据“无形资产”科目期末余额减去“累计摊销”科目期末余额后的金额填列。

（13）“长期待摊费用”项目，反映工会期末已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上（不含1年）的各项支出金额。本项目应当根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

（14）“待处理财产损溢”项目，反映工会期末尚未处理完毕的各种资产的净损失或净溢余。本项目应当根据“待处理财产损溢”科目的期末借方余额填列；如“待处理财产损溢”科目期末为贷方余额，以“-”号填列。

（15）“资产总计”项目，反映工会期末资产的合计数。本项目应当根据本表中“流动资产合计”、“投资”、“在建工程”、“固定资产净值”、“无形资产净值”、“长期待摊费用”和“待处理财产损溢”项目金额的合计数填列。

2.负债类项目。

（1）“应付职工薪酬”项目，反映县级以上工会期末按有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬金额。本项目应当根据“应付职工薪酬”科目的期末余额填列。

（2）“应付上级经费”项目，反映工会期末应缴未缴上级的工会拨缴经费金额。本项目应当根据“应付上级经费”科目的期末余额填列。

（3）“应付下级经费”项目，反映县级以上工会期末应付未付下级的转拨（或拨付）工会拨缴经费及补助金额。本项目应当根据“应

付下级经费”科目的期末余额填列。

（4）“其他应付款”项目，反映工会期末尚未支付的其他应付及暂收款项金额。本项目应当根据“其他应付款”科目的期末余额填列。

（5）“代管经费”项目，反映工会期末受托代管的其他组织的资金金额。本项目应当根据“代管经费”科目的期末余额填列。

（6）“负债合计”项目，反映工会期末负债的合计数。本项目应当根据本表中“应付职工薪酬”、“应付上级经费”、“应付下级经费”、“其他应付款”和“代管经费”项目金额的合计数填列。

3.净资产类项目。

（1）“资产基金”项目，反映工会期末库存物品、投资、在建工程、固定资产、无形资产、长期待摊费用等非货币性资产在净资产中占用的金额。本项目应当根据“资产基金”科目的期末余额填列。

（2）“专用基金”项目，反映县级以上工会期末累计提取但尚未使用的专用基金余额。本项目应当根据“专用基金”科目的期末余额填列。

（3）“工会资金结转”项目，反映工会累计滚存的除财政拨款外的工会经费结转金额。本项目应当根据“工会资金结转”科目的期末余额填列。

（4）“工会资金结余”项目，反映工会累计滚存的除财政拨款外的工会经费结余金额。本项目应当根据“工会资金结余”科目的期末余额填列。

（5）“财政拨款结转”项目，反映县级以上工会累计滚存的财政拨款结转金额。本项目应当根据“财政拨款结转”科目的期末余额填列。

（6）“财政拨款结余”项目，反映县级以上工会累计滚存的财政拨款结余金额。本项目应当根据“财政拨款结余”科目的期末余额填列。

（7）“预算稳定调节基金”项目，反映县级以上工会累计滚存的预算稳定调节基金金额。本项目应当根据“预算稳定调节基金”科目的期末余额填列。

（8）“净资产合计”项目，反映工会期末净资产合计数。本项目应当根据本表中“资产基金”、“专用基金”、“工会资金结转”、“工会资金结余”、“财政拨款结转”、“财政拨款结余”和“预算稳定调节基金”项目金额的合计数填列。

（9）“负债与净资产总计”项目，应当根据本表中“负债合计”和“净资产合计”项目金额的合计数填列。

二、收入支出表编制说明

（一）本表反映工会某一会计期间全部收入、支出和结转结余的情况。工会至少应当编制月度、年度收入支出表，可以根据需要编制季度、半年度收入支出表。

（二）编制年度收入支出表时，将“本月数”栏改为“本年数”栏，将“本年累计数”栏改为“上年数”栏。

（三）本表“本月数”栏内各项目，根据本月各项目的实际发生额填列。年度收入支出表“本年数”栏内各项目，根据本年度各项目的实际发生额填列。

本表“本年累计数”栏内各项目，根据自年初至本期期末各项目的累计实际发生额填列，也可以根据上月收入支出表“本年累计数”加上本月收入支出表“本月数”后的金额填列。

年度收入支出表“上年数”栏内各项目，根据上年度收入支出表

“本年数”栏内各对应项目数字填列。

（四）本表“本月数”栏各项目的内容和填列方法。

1.“年初资金结转结余”项目及其所属各明细项目，反映工会本年初所有资金结转结余的金额。本项目及其所属各明细项目，仅在编制年度收入支出表时填列。

“年初资金结转结余”项目根据各明细项目的合计数填列。“年初资金结转”项目根据“工会资金结转”、“财政拨款结转”科目年初余额的合计数填列。“年初资金结余”项目根据“工会资金结余”、“财政拨款结余”科目年初余额的合计数填列。

本项目及其所属各明细项目的数额，应当与上年年度收入支出表中“年末资金结转结余”中各项目的金额相等。

2.“资金结转结余调整及变动”项目，反映工会因发生需要调整以前年度各项资金结转结余的事项导致各项资金结转结余发生变动的金额。本项目根据“工会资金结转”、“工会资金结余”、“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”、“归集上缴”科目本期发生额的合计数填列。若为负数，以“-”号填列。

3.收入类项目。

（1）“收入合计”项目，反映工会本期收入总额。本项目应当根据本表中“会费收入”、“拨缴经费收入”、“上级补助收入”、“政府补助收入”、“行政补助收入”、“附属单位上缴收入”、“投资收益”、“其他收入”和“动用预算稳定调节基金”项目金额的合计数填列。

（2）“会费收入”项目，反映基层工会收到的工会会员会费的金额。本项目应当根据“会费收入”科目的本期发生额填列。

（3）“拨缴经费收入”项目，反映工会收到的基层单位行政拨

缴、下级工会按规定上缴及上级工会按规定转拨的工会拨缴经费中归属于本级工会的经费金额。本项目应当根据“拨缴经费收入”科目的本期发生额填列。

（4）“上级补助收入”项目，反映工会收到的上级工会给予的补助金额。本项目应当根据“上级补助收入”科目的本期发生额填列。

（5）“政府补助收入”项目，反映县级以上工会收到的各级人民政府按照工会法和国家的有关规定给予工会的补助金额。本项目应当根据“政府补助收入”科目的本期发生额填列。

（6）“行政补助收入”项目，反映基层工会收到的所在单位行政方面按照工会法和国家的有关规定给予工会的补助金额。本项目应当根据“行政补助收入”科目的本期发生额填列。

（7）“附属单位上缴收入”项目，反映工会收到的所属企事业单位按规定上缴的金额。本项目应当根据“附属单位上缴收入”科目的本期发生额填列。

（8）“投资收益”项目，反映工会收到的对外投资发生的损益金额。本项目应当根据“投资收益”科目的本期发生额填列；如为投资净损失，以“-”号填列。

（9）“其他收入”项目，反映工会收到的各类其他收入的金额。本项目应当根据“其他收入”科目的本期发生额填列。

（10）“动用预算稳定调节基金”项目，反映县级以上工会按照工会预算管理规定动用的预算稳定调节基金金额。本项目应当根据“动用预算稳定调节基金”科目的本期发生额填列。

4.支出类项目。

（1）“支出合计”项目，反映工会本期支出总额。本项目应当根据本表中“职工活动支出”、“职工活动组织支出”、“职工服务

支出”、“维权支出”、“业务支出”、“行政支出”、“资本性支出”、“补助下级支出”、“对附属单位的支出”、“其他支出”和“安排预算稳定调节基金”项目金额的合计数填列。

（2）“职工活动支出”项目，反映基层工会开展职工教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动、会员活动等发生的支出金额。本项目应当根据“职工活动支出”科目的本期发生额填列。

（3）“职工活动组织支出”项目，反映县级以上工会组织开展职工教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动等发生的支出金额。本项目应当根据“职工活动组织支出”科目的本期发生额填列。

（4）“职工服务支出”项目，反映工会开展职工劳动和技能竞赛活动、职工创新活动、建家活动、职工书屋、职工互助保障、心理咨询等工作发生的支出金额。本项目应当根据“职工服务支出”科目的本期发生额填列。

（5）“维权支出”项目，反映工会用于维护职工权益的支出金额。本项目应当根据“维权支出”科目的本期发生额填列。

（6）“业务支出”项目，反映工会培训工会干部、加强自身建设及开展业务工作发生的支出金额。本项目应当根据“业务支出”科目的本期发生额填列。

（7）“行政支出”项目，反映县级以上工会为行政管理、后勤保障等发生的各项日常支出金额。本项目应当根据“行政支出”科目的本期发生额填列。

（8）“资本性支出”项目，反映工会从事建设工程、设备工具购置、大型修缮和信息网络购建而发生的实际支出金额。本项目应当根据“资本性支出”科目的本期发生额填列。

（9）“补助下级支出”项目，反映县级以上工会为解决下级工

会经费不足或根据有关规定给予下级工会的各类补助金额。本项目应当根据“补助下级支出”科目的本期发生额填列。

（10）“对附属单位的支出”项目，反映工会按规定对所属企事业单位的补助金额。本项目应当根据“对附属单位的支出”科目的本期发生额填列。

（11）“其他支出”项目，反映工会发生的各项其他支出的金额。本项目应当根据“其他支出”科目的本期发生额填列；如为贷方发生额，以“－”号填列。

（12）“安排预算稳定调节基金”项目，反映县级以上工会按照有关规定使用超收的拨缴经费收入安排的预算稳定调节基金金额。本项目应当根据“安排预算稳定调节基金”科目的本期发生额填列。

5.“本期收支差额”项目，反映工会本期发生的各项资金收入和支出相抵后的余额。本项目应当根据本表中“收入合计”项目金额减去“支出合计”项目金额后的余额填列。如为负数，以“－”号填列。

6.“年末资金结转结余”项目及其所属各明细项目，反映工会本年各项资金结转结余的年末余额。本项目及其所属各明细项目，仅在编制年度收入支出表时填列。

“年末资金结转结余”项目根据各明细项目的合计数填列。“年末资金结转”项目根据“工会资金结转”、“财政拨款结转”科目年末余额的合计数填列。“年末资金结余”项目根据“工会资金结余”、“财政拨款结余”科目年末余额的合计数填列。

三、财政拨款收入支出表编制说明

（一）本表反映县级以上工会本年财政拨款的收入、支出和结转结余的情况。县级以上工会应当按年度编制财政拨款收入支出表。

不从同级政府财政部门取得财政拨款的县级以上工会，不填列本

表。

（二）本表“项目”栏内各项目，应当根据县级以上工会取得的财政拨款分项设置。其中“项目支出”项目下，根据每个项目设置。

（三）本表各栏及其对应项目的内容和填列方法。

1.“年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映县级以上工会年初各项财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及其明细科目的年初余额填列。本栏中各项目的数额应当与上年度财政拨款收入支出表中“年末财政拨款结转结余”栏中各项目的数额相等。

2.“调整年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映县级以上工会对年初财政拨款结转结余的调整金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；如调整减少年初财政拨款结转结余，以“-”号填列。

3.“本年归集上缴”栏中各项目，反映县级以上工会本年按规定实际上缴的财政拨款结余资金金额。各项目应当根据“财政拨款结余”科目下“归集上缴”科目及其所属明细科目的本年发生额，以“-”号填列。

4.“单位内部调剂”栏中各项目，反映县级以上工会本年财政拨款结转结余资金在工会内部不同项目等之间的调剂金额。各项目应当根据“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目下的“单位内部调剂”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；对工会内部调剂减少的财政拨款结余金额，以“-”号填列。

5.“本年财政拨款收入”栏中各项目，反映县级以上工会本年从同级政府部门取得的财政预算拨款金额。各项目应当根据“政府补助

收入”科目下“财政拨款收入”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

6.“本年财政拨款支出”栏中各项目，反映县级以上工会本年发生的财政拨款支出金额。各项目应当根据除“安排预算稳定调节基金”科目以外的各支出类科目下“财政拨款”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

7.“年末财政拨款结转结余”栏中各项目，反映县级以上工会年末财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目及其所属明细科目的年末余额填列。

四、国有资产情况表编制说明

（一）本表反映县级以上工会年末持有的国有资产情况。县级以上工会应当按年度编制国有资产情况表。

（二）本表“年初余额”栏各项目金额，应当根据上年度国有资产情况表“年末余额”栏内各对应项目数字填列。

（三）本表“年末余额”栏各项目的内容和填列方法。

1.“货币资金”项目，反映县级以上工会年末库存现金及银行存款中财政拨款的合计数。本项目应当根据“库存现金”、“银行存款”科目下“国有资产”明细科目年末余额的合计数填列。

2.“财政应返还额度”项目，反映县级以上工会年末财政应返还额度的金额。本项目应当根据“财政应返还额度”科目的年末余额填列。

3.“库存物品”项目，反映县级以上工会年末存储的财政拨款形成的库存物品的实际成本。本项目应当根据“库存物品”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

4.“流动资产合计”项目，反映工会期末流动资产中国有资产的

合计数。本项目应当根据本表中“货币资金”、“财政应返还额度”、“库存物品”项目金额的合计数填列。

5.“在建工程”项目，反映县级以上工会年末所有的建设项目工程中国有资产部分的实际成本。本项目应当根据“在建工程”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

6.“固定资产原值”项目，反映县级以上工会年末固定资产中国有资产部分的原值。本项目应当根据“固定资产”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

“累计折旧”项目，反映县级以上工会年末固定资产中国有资产部分已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“累计折旧”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

“固定资产净值”项目，反映县级以上工会年末固定资产中国有资产部分的账面价值。本项目应当根据“固定资产原值”项目减去“累计折旧”项目后的金额填列。

7.“无形资产原值”项目，反映县级以上工会年末无形资产中国有资产部分的原值。本项目应当根据“无形资产”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

“累计摊销”项目，反映县级以上工会年末无形资产中国有资产部分已计提的累计摊销金额。本项目应当根据“累计摊销”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

“无形资产净值”项目，反映县级以上工会年末无形资产中国有资产部分的账面价值。本项目应当根据“无形资产原值”项目减去“累计摊销”项目后的金额填列。

8.“长期待摊费用”项目，反映县级以上工会年末已经支出的，应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上（不含 1 年）的财政

拨款支出。本项目应当根据“长期待摊费用”科目下“国有资产”明细科目的年末余额填列。

9.“非流动资产合计”项目，反映县级以上工会年末非流动资产中国有资产的合计数。本项目应当根据本表中“在建工程”、“固定资产净值”、“无形资产净值”、“长期待摊费用”项目金额的合计数填列。

10.“资产总计”项目，反映县级以上工会年末国有资产的合计数。本项目应当根据“流动资产合计”项目与“非流动资产合计”项目金额的合计数填列。

五、成本费用表编制说明

（一）本表反映县级以上工会某一会计期间内的成本费用情况。县级以上工会至少应当编制月度、年度成本费用表，可以根据需要编制季度、半年度成本费用表。

（二）编制年度成本费用表时，将“本月数”栏改为“本年数”栏，将“本年累计数”栏改为“上年数”栏。

（三）本表“本月数”栏内各项目，根据本月各项目的实际发生额填列。年度成本费用表“本年数”栏内各项目，根据本年度各项目的实际发生额填列。

本表“本年累计数”栏内各项目，根据自年初至本期期末各项目的累计实际发生额填列，也可以根据上月成本费用表“本年累计数”加上本月成本费用表“本月数”后的金额填列。

年度成本费用表“上年数”栏内各项目，根据上年度成本费用表“本年数”栏内各对应项目数字填列。

（四）本表“本月数”栏各项目的内容和填列方法。

1.“职工活动组织费用”项目，反映县级以上工会组织开展职工

教育活动、文体活动、宣传活动、劳模疗休养活动等所发生的费用。本项目根据“职工活动组织支出”科目的本期发生额填列。

2.“职工服务费用”项目，反映县级以上工会开展职工劳动和技能竞赛活动、职工创新活动、建家活动、职工书屋、职工互助保障、心理咨询等工作发生的费用。本项目根据“职工服务支出”科目的本期发生额填列。

3.“维权费用”项目，反映县级以上工会用于维护职工权益的费用。本项目根据“维权支出”科目的本期发生额填列。

4.“业务费用”项目，反映县级以上工会培训工会干部、加强自身建设及开展业务工作发生的费用。本项目根据“业务支出”科目的本期发生额填列。

5.“行政费用”项目，反映县级以上工会为行政管理、后勤保障等发生的各项费用。本项目根据“行政支出”科目的本期发生额填列。

6.“补助下级费用”项目，反映县级以上工会补助下级发生的费用。本项目根据“补助下级支出”科目的本期发生额填列。

7.“对附属单位的费用”项目，反映县级以上工会按规定对附属企事业单位补助发生的费用。本项目根据“对附属单位的支出”科目的本期发生额填列。

8.“折旧及摊销费用”项目，反映县级以上工会应承担的折旧、摊销及待摊费用。本项目根据“累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”科目本期贷方发生额的合计数填列。

9.“其他费用”项目，反映县级以上工会发生的除以上费用项目外的其他费用。本项目根据“其他支出”科目的本期发生额填列。

10.“调整事项”项目，反映由于会计核算基础差异导致的费用调整金额。本项目根据本期调整事项的实际发生额填列，若为调减事

项，以“-”号填列。

11.“费用总计”项目，反映县级以上工会发生的成本费用合计数。本项目根据本表中“职工活动组织费用”、“职工服务费用”、“维权费用”、“业务费用”、“行政费用”、“补助下级费用”、“对附属单位的费用”、“折旧及摊销费用”、“其他费用”和“调整事项”项目金额的合计数填列。

（五）调整事项。

1.调整库存物品对当期费用的影响。

当期购入库存物品的支出，不作为当期费用；当期领用、发出库存物品对应的支出，作为当期费用。县级以上工会应当将“库存物品”科目期初余额减去期末余额后的差额，作为当期费用的调增金额。

2.调整在建工程对当期费用的影响。

建设项目竣工验收并交付使用时，县级以上工会应当将在建工程中“待核销基建支出”明细科目的本期发生额计入当期费用，作为当期费用的调增金额。

3.调整其他事项对当期费用的影响。

存在其他事项因核算基础不同导致当期费用与支出存在差异的，比照上述原则进行处理。

第六部分　会计报表附注

一、工会的年度会计报表附注至少应当披露下列内容:

（一）遵循《工会会计制度》的声明;

（二）整体财务状况、预算执行情况的说明;

（三）重要会计政策、会计估计及其变更情况的说明;

（四）会计报表重要项目的进一步说明，包括其主要构成、增减变动情况等;

（五）重要资产处置、资产重大损失情况的说明;

（六）以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明;

（七）以前年度结转结余调整情况的说明;

（八）有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。

二、法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定的，从其规定。

附录 2

工会固定资产折旧年限表

固定资产类别	内容		折旧年限（年）
房屋及构筑物	业务及管理用房	钢结构	不低于 50
		钢筋混凝土结构	不低于 50
		砖混结构	不低于 30
		砖木结构	不低于 30
	简易房		不低于 8
	房屋附属设施		不低于 8
	构筑物		不低于 8
通用设备	计算机设备		不低于 6
	办公设备		不低于 6
	车辆		不低于 8
	图书档案设备		不低于 5
	机械设备		不低于 10
	电气设备		不低于 5
	雷达、无线电和卫星导航设备		不低于 10
	通信设备		不低于 5
	广播、电视、电影设备		不低于 5
	仪器仪表		不低于 5
	电子和通信测量设备		不低于 5
	计量标准器具及量具、衡器		不低于 5
专用设备	食品加工专用设备		10-15
	纺织设备		10-15
	缝纫、服饰、制革和毛皮加工设备		10-15
	医疗设备		5-10
	安全生产设备		10-20
	环境污染防治设备		10-20

专用设备	文艺设备	5-15
	体育设备	5-15
	娱乐设备	5-15
家具、用具及装具	家具	不低于 15
	用具、装具	不低于 5

工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定

我部对《工会会计制度》（财会〔2009〕7号）（以下称原制度）进行了全面修订，于2021年4月14日印发了新《工会会计制度》（财会〔2021〕7号）（以下称新制度），自2022年1月1日起施行。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对各级工会执行新制度有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2022年1月1日起，工会应当严格按照新制度进行会计核算、编报财务报表。

（二）工会应当按照本规定做好新旧会计制度衔接相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2021年12月31日的科目余额表。

2.按照新制度设立2022年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记新账的科目余额，包括将原账科目余额转入新账会计科目（新旧制度会计科目对照表见附表）、将未入账事项登记新账科目、对相关新账科目余额进行调整、将基建账套相关数据并入新账等。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2022

年1月1日的科目余额表,作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额,按照新制度编制2022年1月1日资产负债表。

（三）工会应当对资产进行清查盘点，进一步清理核实和归类统计固定资产、无形资产、库存物品等资产数据。按照相关规定依法确认为国有资产的，转账时应当将原账国有资产对应的科目余额转入新账相关资产科目的“国有资产”明细科目；依法确认为工会资产的，将原账工会资产对应的科目余额转入新账相关资产科目的“工会资产”明细科目。

（四）及时调整会计信息系统。工会应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据准确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、将原账会计科目余额转入新账

（一）资产类。

1.“库存现金”、“银行存款”科目。

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”科目。转账时，工会应当将原账的“库存现金”、“银行存款”科目余额转入新账的“库存现金”、“银行存款”科目。其中，存在代管经费的，还应当将原账“库存现金”、“银行存款”科目余额中属于代管经费的金额，转入新账“库存现金”、“银行存款”科目下的“代管经费”明细科目。

2.“财政应返还额度”、“投资”科目。

新制度设置了“财政应返还额度”、“投资”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，工会应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

3.“库存物品”科目。

新制度设置了“库存物品”科目，并规定库存物品取得时应当同时确认资产基金。转账时，工会应当将原账的“库存物品”科目余额直接转入新账的“库存物品”科目，同时，按照原账“库存物品”科目余额，将“结余”科目对应余额转入新账的“资产基金——库存物品”科目。

4.“应收上级经费”科目。

新制度设置了“应收上级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应收未收的上级工会拨付或转拨的工会经费和专项补助。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应收上级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应收款”科目，将原账的“应收上级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应收上级经费”科目。

5.“应收下级经费”科目。

新制度设置了“应收下级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应收未收的下级工会上缴的工会经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应收下级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应收款”科目，将原

账的“应收下级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应收下级经费”科目。

6.“借出款”科目。

新制度未设置“借出款”科目，但设置了“其他应收款”科目。转账时，工会应当将原账的“借出款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

7.“其他应收款”科目。

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容包括原账“其他应收款”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

8.“在建工程”科目。

新制度设置了“在建工程”科目。转账时，对于在原账“在建工程”科目核算的建设项目，工会应当将原账的“在建工程”科目余额转入新账的“在建工程”各明细科目。对于未在原账“在建工程”科目核算的建设项目，按照新制度规定，不再通过基建账单独核算，工会应当将基建账相关数据并入新账，具体处理参见本规定第五部分。

9.“固定资产”科目。

新制度设置了“固定资产”科目。由于新制度中固定资产价值标准与原制度相比有所提高，原账中作为固定资产核算的实物资产，将有一部分要按照新制度转为库存物品。同

时，新制度设置了“无形资产”科目，原在“固定资产”科目核算的无形资产，需转入新账的“无形资产”科目。

转账时，工会应当根据重新确定的固定资产目录，对原账中“固定资产”科目的余额进行分析:

（1）对于达不到新制度中固定资产确认标准的实物资产，应当将相应余额转入新账的“库存物品”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金——库存物品”科目。

（2）对于原在“固定资产”科目核算的无形资产，应当将相应余额转入新账的“无形资产”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金——无形资产”科目。

（3）对于符合新制度中固定资产确认标准的，应当将相应余额转入新账的“固定资产”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金——固定资产”科目。

10.“零余额账户用款额度”科目。

新制度设置了“零余额账户用款额度”科目。由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

（二）负债类。

1.“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目。

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，该科目的核算内容包含了原账“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目余额转入新账的“应付职工薪酬”科目。

2.“应付上级经费”科目。

新制度设置了“应付上级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应上缴上级工会的工会拨缴经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应付上级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应付款”科目，将原账的“应付上级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应付上级经费”科目。

3.“应付下级经费”科目。

新制度设置了“应付下级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应付下级工会的各项补助及应转拨下级工会的工会拨缴经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应付下级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应付款”科目，将原账的“应付下级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应付下级经费”科目。

4.“借入款”科目。

新制度未设置“借入款”科目，但设置了“其他应付款”

科目。转账时，工会应当将原账的“借入款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。

5.“其他应付款”科目。

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容包括原账“其他应付款”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。

6.“代管经费”科目。

新制度设置了“代管经费”科目。转账时，工会应当将原账的“代管经费”科目余额，转入新账的“代管经费”科目。

（三）净资产类。

1.“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目。

新制度设置了“资产基金”科目，该科目的核算内容包含了原账“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目的核算内容。转账时，工会应当将“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目余额对应转入新账的“资产基金”相关明细科目：

（1）工会应当对原账“固定基金”科目余额进行分析，将原账在“固定资产”科目核算的不再符合新制度固定资产确认标准的库存物品对应余额转入新账的“资产基金——库

存物品”科目；将原账在“固定资产”科目核算的无形资产对应余额转入新账的“资产基金——无形资产”科目；将原账“固定基金”科目余额减去转入新账“资产基金——库存物品”和“资产基金——无形资产”科目金额后的余额转入新账的“资产基金——固定资产”科目。

（2）工会应当将原账的“投资基金”科目余额转入新账的“资产基金——投资”科目。

（3）工会应当将原账的“在建工程占用资金”科目余额转入新账的“资产基金——在建工程”科目。

2.“专用基金”科目。

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容不再包括增收留成基金和财务专用基金，新制度下不再设置“增收留成基金”、“财务专用基金”明细科目。转账时，工会应当将原账的“专用基金——权益保障金”科目余额转入新账的“专用基金”科目，将原账的“专用基金——增收留成基金、财务专用基金”科目余额转入新账的“工会资金结余”科目。

3.“后备金”科目。

新制度未设置“后备金”科目。转账时，工会应当将原账的“后备金”科目余额转入新账的“工会资金结余”科目。

4.“结余”科目。

新制度未设置“结余”科目，但设置了“工会资金结转”、

“工会资金结余”、“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目。转账时，工会应当结合预算编制与执行情况进行分析，将原账的“结余”科目余额（扣除转入新账中“资产基金——库存物品”科目金额）转入新账相关会计科目：

（1）基层工会应当根据分析结果，将符合结转性质的资金余额转入新账的“工会资金结转”科目；将剩余的资金余额转入“工会资金结余”科目。

（2）县级以上工会应当根据分析结果，将符合财政拨款结转性质的资金余额转入“财政拨款结转”科目；将符合财政拨款结余性质的资金余额转入“财政拨款结余”科目；将符合工会资金结转性质的资金余额转入“工会资金结转”科目；将剩余的资金余额转入“工会资金结余”科目。

（四）收入类、支出类。

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2022 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置收入类、支出类科目并进行账务处理。

（五）其他要求。

工会存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

工会在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账工作底

稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

三、将原未入账事项登记新账

（一）资产类。

1.无形资产。

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的无形资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的无形资产成本，借记“无形资产”科目，贷记“资产基金——无形资产”科目。

2.其他资产。

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的其他资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的资产及其成本，分别借记相关资产科目，贷记相关净资产科目。

（二）负债类。

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的负债按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的负债金额，借记“工会资金结余”科目，贷记相关负债科目。

（三）其他事项。

工会存在2021年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

工会对新账的会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

四、对新账的相关会计科目余额进行调整

（一）转销已领用出库的库存物品对应余额。

工会应当对在原账“固定资产”科目核算的不符合新制度固定资产确认标准的库存物品进行分析，对于已领用出库的库存物品，应当将其成本一次性转销，按照确定的成本，借记“资产基金——库存物品”科目，贷记“库存物品”科目，同时做好相关实物资产的登记管理工作。

（二）补提折旧。

新制度设置了“累计折旧”科目，核算工会对固定资产计提的累计折旧。工会应当全面核查截至2021年12月31日符合新制度固定资产确认标准的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2022年1月1日对前期未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“资产基金——固定资产”科目，贷记“累计折旧”科目。

（三）补提摊销。

新制度设置了“累计摊销”科目，核算工会对无形资产计提的累计摊销。工会应当全面核查截至2021年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2022年1月1日对前期未计提摊销的无形资产补提摊

销，按照应计提的摊销金额，借记“资产基金——无形资产”科目，贷记“累计摊销”科目。

（四）转销不符合新制度规定的代管经费对应余额。

新制度“代管经费”科目的核算内容与原制度相比有所调整，对于不符合新制度规定的代管经费，工会应当对相应余额予以转销，按照确定的金额，借记“代管经费”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

工会对新账的期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

五、将基建账套相关数据并入新账

新制度执行后，工会的基本建设工程项目均通过新账的“在建工程”科目核算，不再执行《国有建设单位会计制度》（财会字〔1995〕45号）。新旧制度转换时，工会应当将基建账相关数据并入新账。工会将2021年12月31日原基建账中相关科目余额并入新账时:

按照基建账中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“预付工程款”等科目余额，借记新账中“在建工程”科目相关明细科目；按照基建账中“交付使用资产”等科目余额，借记新账中“固定资产”等科目；按照基建账中“现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“其他应收款”等科目余额，分别借记新账中“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、

“财政应返还额度”、“其他应收款”等科目；按照基建账中“基建投资借款”、“应付工程款”、“其他应付款”等科目余额，贷记新账中“其他应付款”科目；对基建账中“基建拨款”科目余额进行分析：按照归属于财政拨款结转结余的部分，贷记新账中“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目，按照归属于工会资金结转的部分，贷记新账中“工会资金结转”科目；按照基建账中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“预付工程款”、“交付使用资产”等科目余额，贷记新账中“资产基金”科目相关明细科目；按照基建账中其他科目余额，分析调整新账中相应科目；按照上述借贷方差额，贷记或借记新账中“工会资金结余”科目。

基建并账后，工会可以通过在新账有关会计科目下设置与基本建设项目相关的明细科目或增加标记，或设置基建项目辅助账等方式，满足基本建设项目竣工决算报表编制的需要。

工会将基建账并入新账时，应当编制记账凭证，将基建账各科目余额转入新账相关科目的依据作为原始凭证。

六、财务报表新旧衔接

（一）编制2022年1月1日资产负债表和国有资产情况表。

工会应当根据2022年1月1日新账的会计科目余额，

按照新制度编制2022年1月1日资产负债表和国有资产情况表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2022年度财务报表的编制。

工会应当按照新制度编制2022年财务报表。在编制2022年度收入支出表、成本费用表时，不要求填列上年比较数。

工会应当根据2022年1月1日新账会计科目余额，填列2022年收入支出表的“年初资金结转结余”项目和财政拨款收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

附表：新旧制度会计科目对照表

附表

新旧制度会计科目对照表

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类科目				
1	101	库存现金	101	库存现金
2	102	银行存款	102	银行存款
3	111	零余额账户用款额度	111	零余额账户用款额度
4	121	财政应返还额度	112	财政应返还额度
5	131	应收上级经费	131	应收上级经费
6	132	应收下级经费	132	应收下级经费
7	135	其他应收款	121	借出款
8			135	其他应收款
9	141	库存物品	141	库存物品
10	151	投 资	151	投 资
11	161	在建工程	161	在建工程
12	162	固定资产	162	固定资产
13	163	累计折旧		
14	171	无形资产		
15	172	累计摊销		
16	181	长期待摊费用		
17	182	待处理财产损溢		
二、负债类科目				
18	201	应付职工薪酬	201	应付工资（离退休费）
19			202	应付地方（部门）津贴补贴
20			203	应付其他个人收入
21	211	应付上级经费	221	应付上级经费
22	212	应付下级经费	222	应付下级经费
23	215	其他应付款	211	借入款
24			225	其他应付款
25	221	代管经费	231	代管经费

三、净资产类科目

26	301	资产基金	301	固定基金
27			302	在建工程占用资金
28			311	投资基金
29	311	专用基金	321	专用基金
30	322	工会资金结余	322	后备金
31	321	工会资金结转	331	结余
32	331	财政拨款结转		
33	332	财政拨款结余		
34	341	预算稳定调节基金		

四、收入类科目

35	401	会费收入	401	会费收入
36	402	拨缴经费收入	402	拨缴经费收入
37	403	上级补助收入	403	上级补助收入
38	404	政府补助收入	404	政府补助收入
39	405	行政补助收入	405	行政补助收入
40	406	附属单位上缴收入	406	事业收入
41	407	投资收益	407	投资收益
42	408	其他收入	408	其他收入
43	411	动用预算稳定调节基金		

五、支出类科目

44	501	职工活动支出	501	职工活动支出
45	502	职工活动组织支出		
46	503	职工服务支出	503	业务支出
47	505	业务支出		
48	504	维权支出	502	维权支出
49	506	行政支出	504	行政支出
50	507	资本性支出	505	资本性支出
51	508	补助下级支出	506	补助下级支出
52	509	对附属单位的支出	507	事业支出
53	510	其他支出	508	其他支出
54	521	安排预算稳定调节基金		

农村集体经济组织会计制度

目　录

第一章　总则
第二章　资产
第三章　负债
第四章　所有者权益
第五章　成本、收入和费用
第六章　收益及收益分配
第七章　财务会计报告
第八章　附则
附　录：农村集体经济组织会计科目、
　　会计报表和会计报表附注

第一章　总则

第一条 为规范农村集体经济组织会计工作，加强农村集体经济组织会计核算，根据《中华人民共和国会计法》等有关法律法规，结合农村集体经济组织的实际情况，制定本制度。

第二条 中华人民共和国境内依法设立的农村集体经济组织适用本制度，包括乡镇级集体经济组织、村级集体经济组织、组级集体经济组织。依法代行农村集体经济组织职能的村民委员会、村民小组等参照执行本制度。

第三条 农村集体经济组织应当根据本制度规定和会计业务需要，设置会计机构，或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员，或者按照规定委托代理记账，进行会计核算。

第四条 为适应双层经营的需要，农村集体经济组织实行统一核算和分散核算相结合的两级核算体制。农村集体经济组织发生的经济业务应当按照本制度的规定进行会计核算。农村集体经济组织投资设立的企业等应当按照相关会计准则制度单独核算。

第五条 农村集体经济组织应当按照本制度及附录的相关规定，设置和使用会计科目，填制会计凭证，登记会计账簿，编制财务会计报告。

第六条 农村集体经济组织的会计核算应当以持续经营为前提。

第七条 农村集体经济组织的会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

第八条 农村集体经济组织的会计核算应当以货币计量，以人民币为记账本位币，“元”为金额单位，“元”以下填至“分”。

第九条 农村集体经济组织的会计核算原则上采用权责发生制，会计记账方法采用借贷记账法。

第十条 农村集体经济组织的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和收益。

第十一条 农村集体经济组织应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计核算，如实反映其财务状况和经营成果。

第十二条 农村集体经济组织应当按照规定的会计处理方法进行会计核算。会计处理方法前后各期应当保持一致，一经确定不得随意变更。

第十三条 农村集体经济组织应当及时进行会计核算，不得提前或者延后。

第十四条 农村集体经济组织在进行会计核算时应当保持应有的谨慎，不得多计或少计资产、负债、收入、费用。

第十五条 农村集体经济组织提供的会计信息应当清晰明了，便于理解和使用。

第十六条 农村集体经济组织的法定代表人应当对本集体经济组织的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。

第二章　资产

第十七条 农村集体经济组织的资产，是指农村集体经济组织过去的交易或者事项形成的、由农村集体经济组织拥有或者控制的、预期会给农村集体经济组织带来经济利益或者承担公益服务功能的资源。

第十八条 农村集体经济组织的资产按照流动性分为流动资产和非流动资产。农村集体经济组织的资产应当按照成本计量。

流动资产是指在1年内（含1年）或超过1年的一个营业周期内变现、出售或耗用的资产，包括货币资金、短期投资、应收款项、存货、消耗性生物资产等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括长期投资、生产性生物资产、固定资产、无形资产、公益性生物资产、长期待摊费用等。

第十九条 农村集体经济组织的应收款项包括与成员、非成员（包括单位及个人，下同）之间发生的各种应收及暂

付款项。

应收款项应按实际发生额入账。确实无法收回的款项，按规定程序批准核销后，应当计入其他支出。

第二十条 农村集体经济组织的存货包括种子、化肥、燃料、农药、原材料、机械零配件、低值易耗品、在产品、农产品、工业产成品等。

存货按照下列原则计价：

（一）购入的存货，应当按照购买价款、应支付的相关税费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程中发生的其他直接费用计价。

（二）在产品以及生产完工入库的农产品和工业产成品，应当按照生产过程中发生的实际支出成本计价。

（三）收到政府补助的存货或者他人捐赠的存货，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似存货的市场价格，加上相关税费、运输费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额（人民币 1 元，下同）计价，相关税费、运输费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

（四）提供劳务的成本，按照与劳务提供直接相关的人工费、材料费和应分摊的间接费用计价。

（五）盘盈的存货，应当按照同类或类似存货的市场价

格或评估价值计价。

第二十一条 农村集体经济组织应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定领用或出售的出库存货成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

第二十二条 农村集体经济组织的存货发生毁损或报废时，按规定程序报经批准后，处置收入、赔偿金额（含可收回的责任人和保险公司赔偿的金额等，下同）扣除其成本、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

盘盈存货实现的收益应当计入其他收入。

盘亏存货发生的损失应当计入其他支出。

第二十三条 农村集体经济组织的对外投资包括短期投资和长期投资。短期投资是指能够随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资。长期投资是指除短期投资以外的投资，即持有时间准备超过1年（不含1年）的投资。

对外投资按照下列原则计价：

（一）以货币资金方式投资的，应当按照实际支付的价款和相关税费计价。

（二）以实物资产、无形资产等非货币性资产方式投资的，应当按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费计价，实物资产、无形资产等重估确认价值与其账面价值之间的差额，计入公积公益金。

第二十四条 农村集体经济组织对外投资取得的现金股利、利润或利息等计入投资收益。

处置对外投资时，应当将处置价款扣除其账面价值、相关税费后的净额，计入投资收益。

第二十五条 农村集体经济组织的生物资产包括消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。消耗性生物资产包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜、鱼虾贝类等为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产役畜等为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。公益性生物资产包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等以防护、环境保护为主要目的的生物资产。

生物资产按照下列原则计价：

（一）购入的生物资产应当按照购买价款、应支付的相关税费、运输费以及外购过程发生的其他直接费用计价。

（二）自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产，应当按照下列规定确定其成本：

自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设

计费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行繁殖的育肥畜的成本，包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

水产养殖的动物和植物的成本，包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（三）自行营造或繁殖的生产性生物资产，应当按照下列规定确定其成本：

自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

（四）自行营造的公益性生物资产，应当按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出计价。

（五）收到政府补助的生物资产或者他人捐赠的生物资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或

类似生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额计价，相关税费、运输费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

第二十六条 农村集体经济组织应当对所有达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提折旧，但以名义金额计价的生产性生物资产除外。

对于达到预定生产经营目的的生产性生物资产，农村集体经济组织应当对生产性生物资产原价（成本）扣除其预计净残值后的金额在生产性生物资产使用寿命内按照年限平均法或工作量法等计提折旧，并根据其受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

农村集体经济组织应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和与该生物资产有关的经济利益的预期消耗方式，合理确定生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。

农村集体经济组织应当按月计提生产性生物资产折旧，当月增加的生产性生物资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的生产性生物资产，当月仍计提折旧，从下月起不再计提折旧。生产性生物资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前处置的生产性生物资产，也不再补提折旧。

第二十七条 农村集体经济组织的生物资产死亡或毁损时，按规定程序报经批准后，处置收入、赔偿金额扣除其账面价值、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

生产性生物资产的账面价值，是指生产性生物资产原价（成本）扣减累计折旧后的金额。

第二十八条 农村集体经济组织的固定资产包括使用年限在1年以上的房屋、建筑物、机器、设备、工具、器具、生产设施和农业农村基础设施等。

固定资产按照下列原则计价：

（一）购入的固定资产，不需要安装的，应当按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程中发生的其他直接费用计价；需要安装或改装的，还应当加上安装调试费或改装费。

（二）自行建造的固定资产，应当按照其成本即该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出计价。已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

（三）收到政府补助的固定资产或者他人捐赠的固定资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或

类似固定资产的市场价格，加上相关税费、运输费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额计价，相关税费、运输费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

（四）盘盈的固定资产，应当按照同类或类似全新固定资产的市场价格或评估价值，扣除按照该固定资产新旧程度估计的折旧后的余额计价。

第二十九条 农村集体经济组织应当对所有的固定资产计提折旧，但以名义金额计价的固定资产除外。

农村集体经济组织应当在固定资产预计使用寿命内，对固定资产原价（成本）扣除预计净残值后的金额，按照年限平均法或工作量法等计提折旧，并根据该固定资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。

农村集体经济组织应当根据固定资产的性质、使用情况和与该固定资产有关的经济利益的预期消耗方式，合理确定固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。

农村集体经济组织应当按月计提固定资产折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不再计提折旧。固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

第三十条 农村集体经济组织固定资产的后续支出应当

区分修理费用和改扩建支出。固定资产的改扩建支出，是指改变固定资产结构、延长使用年限等发生的支出。

固定资产的改扩建支出，应当计入固定资产的成本，并按照重新确定的固定资产成本以及重新确定的折旧年限（预计尚可使用年限）计算折旧额；但已提足折旧的固定资产改扩建支出应当计入长期待摊费用，并按照固定资产预计尚可使用年限采用年限平均法分期摊销。固定资产的修理费用按照用途直接计入有关支出项目。

第三十一条 农村集体经济组织处置固定资产时，处置收入扣除其账面价值、相关税费和清理费用后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

固定资产的账面价值，是指固定资产原价（成本）扣减累计折旧后的金额。

盘盈固定资产实现的收益应当计入其他收入。

盘亏固定资产发生的损失应当计入其他支出。

第三十二条 农村集体经济组织的在建工程是指尚未完工的工程项目。在建工程按实际发生的支出或应支付的工程价款计价。形成固定资产的，待完工交付使用后，计入固定资产。未形成固定资产的，待项目完成后，计入经营支出、公益支出或其他支出。

在建工程部分发生报废或毁损，按规定程序批准后，按照扣除残料价值和赔偿金额后的净损失，计入在建工程成

本。单项工程报废以及由于自然灾害等非常原因造成的报废或毁损，其净损失计入其他支出。

第三十三条 农村集体经济组织的无形资产包括专利权、商标权、著作权、非专利技术、土地经营权、林权、草原权等由其拥有或控制的、没有实物形态的可辨认非货币性资产。

无形资产按照下列原则计价：

（一）购入的无形资产应当按照购买价款、应支付的相关税费以及相关的其他直接费用计价。

（二）自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，应当按照依法取得时发生的注册费、代理费等实际支出计价。

（三）收到政府补助的无形资产或者他人捐赠的无形资产，应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费等计价；没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似无形资产的市场价格，加上相关税费等计价。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额计价，相关税费等计入其他支出，同时在备查簿中登记说明。

第三十四条 农村集体经济组织的无形资产应当从使用之日起在其预计使用寿命内采用年限平均法等合理方法进行摊销，并根据无形资产的受益对象计入相关资产成本或者当期损益。名义金额计价的无形资产不应摊销。无形资产的摊销期自可供使用时开始至停止使用或出售时止，并应当符

合有关法律法规规定或合同约定的使用年限。无形资产的使用寿命和摊销方法一经确定，不得随意变更。

农村集体经济组织应当按月对无形资产进行摊销，当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。

不能可靠估计无形资产使用寿命的，摊销期不得低于10年。

第三十五条 农村集体经济组织处置无形资产时，处置收入扣除其账面价值、相关税费等后的净额，应当计入其他收入或其他支出。

无形资产的账面价值，是指无形资产成本扣减累计摊销后的金额。

第三十六条 农村集体经济组织接受政府补助和他人捐赠等形成的资产（含扶贫项目资产），应当设置备查簿进行登记管理。

第三十七条 农村集体经济组织应当在每年年度终了，对应收款项、存货、对外投资、生物资产、固定资产、在建工程、无形资产等资产进行全面清查，做到账实相符；对于已发生损失但尚未批准核销的相关资产，应当在会计报表附注中予以披露。

第三章　负债

第三十八条 农村集体经济组织的负债，是指农村集体经济组织过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出农村集体经济组织的现时义务。

第三十九条 农村集体经济组织的负债按照流动性分为流动负债和非流动负债。农村集体经济组织的负债按照实际发生额计价。

流动负债是指偿还期在1年以内（含1年）或超过1年的一个营业周期内的债务，包括短期借款、应付款项、应付工资、应付劳务费、应交税费等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款及应付款、一事一议资金、专项应付款等。

第四十条 农村集体经济组织的借款应当根据本金和合同利率按期计提利息，计入其他支出。农村集体经济组织的借款分为短期借款和长期借款，分别核算农村集体经济组织向银行等金融机构或相关单位、个人等借入的期限在1年以内（含1年）、1年以上（不含1年）的借款。

第四十一条 农村集体经济组织的应付款项包括与成员、非成员之间发生的各种应付及暂收款项。对发生因债权人特殊原因等确实无法偿还的或者债权人对农村集体经济组织债务豁免的应付款项，应当计入其他收入。

第四十二条 农村集体经济组织的应付工资，是指农村

集体经济组织为获得管理人员、固定员工等职工提供的服务而应付给职工的各种形式的报酬以及其他相关支出。

第四十三条 农村集体经济组织的应付劳务费，是指农村集体经济组织为获得季节性用工等临时性工作人员提供的劳务而应支付的各种形式的报酬以及其他相关支出。

第四十四条 农村集体经济组织的一事一议资金，是指农村集体经济组织兴办村民直接受益的集体生产生活等公益事业，按一事一议的形式筹集的专项资金。

第四十五条 农村集体经济组织的专项应付款，是指农村集体经济组织获得政府给予的具有专门用途且未来应支付用于专门用途（如建造长期资产等）的专项补助资金。农村集体经济组织获得政府给予的保障村级组织和村务运转的补助资金以及贷款贴息等经营性补助资金，作为补助收入，不在专项应付款中核算。

第四章　所有者权益

第四十六条 农村集体经济组织的所有者权益，是指农村集体经济组织资产扣除负债后由全体成员享有的剩余权益。

农村集体经济组织的所有者权益包括资本、公积公益金、未分配收益等。

第四十七条 农村集体经济组织的资本，是指农村集体经济组织按照章程等确定的属于本集体经济组织成员集体所有的相关权益金额。

第四十八条 农村集体经济组织的公积公益金，包括按照章程确定的计提比例从本年收益中提取的公积公益金，政府补助或接受捐赠的资产（计入补助收入的资金除外），对外投资中资产重估确认价值与原账面价值的差额，一事一议筹资筹劳转入，收到的征用土地补偿费等。

农村集体经济组织按照有关规定用公积公益金弥补亏损等，应当冲减公积公益金。

第五章　成本、收入和费用

第四十九条 农村集体经济组织的生产（劳务）成本，是指农村集体经济组织直接组织生产或对外提供劳务等活动所发生的各项生产费用和劳务支出。

第五十条 农村集体经济组织的收入，是指农村集体经济组织在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与成员投入资本无关的经济利益总流入，包括经营收入、投资收益、补助收入、其他收入等。

第五十一条 经营收入，是指农村集体经济组织进行各项生产销售、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等经营活

动取得的收入，包括销售收入、劳务收入、出租收入、发包收入等。

销售收入，是指农村集体经济组织销售产品物资等取得的收入。劳务收入，是指农村集体经济组织对外提供劳务或服务等取得的收入。农村集体经济组织应当根据合同或协议约定，于产品物资已经发出、劳务已经提供，同时收讫价款或取得收款凭据时，确认销售收入、劳务收入。

出租收入，是指农村集体经济组织出租固定资产、无形资产等取得的租金收入。发包收入，是指农村集体经济组织取得的，由成员、其他单位或个人因承包集体土地等集体资产资源上交的承包金或利润等。农村集体经济组织应当根据合同或协议约定，于收讫价款或取得收款凭据时，确认出租收入、发包收入。一次收取多期款项的，应当将收款金额分摊至各个受益期，分期确认出租收入、发包收入。

第五十二条 投资收益，是指农村集体经济组织对外投资所取得的收益扣除发生的投资损失后的净额。投资所取得的收益包括对外投资取得的现金股利、利润或利息等，以及对外投资到期收回或中途转让取得款项高于账面余额、相关税费的差额等；投资损失是指对外投资到期收回或中途转让取得款项低于账面余额、相关税费的差额等。

第五十三条 补助收入，是指农村集体经济组织获得的政府给予的保障村级组织和村务运转的补助资金以及贷款

贴息等经营性补助资金。农村集体经济组织应当按实际收到的金额确认补助收入。政府给予农户的经营性补贴不确认为农村集体经济组织的补助收入。

第五十四条 其他收入，是指农村集体经济组织取得的除经营收入、投资收益、补助收入以外的收入，包括盘盈收益、确实无法支付的应付款项、存款利息收入等。农村集体经济组织应当于收入实现时确认其他收入。

第五十五条 农村集体经济组织的费用，是指农村集体经济组织在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向成员分配无关的经济利益的总流出，包括经营支出、税金及附加、管理费用（含运转支出）、公益支出、其他支出等。农村集体经济组织的费用一般应当在发生时按照其发生额计入当期损益。

第五十六条 经营支出，是指农村集体经济组织因销售商品、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等经营活动而发生的实际支出，包括销售商品的成本、对外提供劳务的成本、维修费、运输费、保险费、生产性生物资产的管护饲养费用及其成本摊销、出租固定资产或无形资产的折旧或摊销等。

第五十七条 税金及附加，是指农村集体经济组织从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税、教育费附加及地方教育附加等相关税费。

第五十八条 管理费用，是指农村集体经济组织管理活动发生的各项支出，包括管理人员及固定员工的工资、办公费、差旅费、管理用固定资产修理费、管理用固定资产折旧、管理用无形资产摊销、聘请中介机构费、咨询费、诉讼费等，以及保障村级组织和村务运转的各项支出。

第五十九条 公益支出，是指农村集体经济组织发生的用于本集体经济组织内部公益事业、集体福利或成员福利的各项支出，以及公益性固定资产折旧和修理费等。

第六十条 其他支出，是指农村集体经济组织发生的除经营支出、税金及附加、管理费用、公益支出、所得税费用以外的支出，包括生物资产的死亡毁损支出、损失，固定资产及存货等的盘亏、损失，防灾抢险支出，罚款支出，捐赠支出，确实无法收回的应收款项损失，借款利息支出等。

第六章　收益及收益分配

第六十一条 农村集体经济组织的收益，是指农村集体经济组织在一定会计期间的经营成果。

农村集体经济组织的收益总额按照下列公式计算：

收益总额=经营收益+其他收入-公益支出-其他支出

其中：经营收益=经营收入+投资收益+补助收入-经营支出-税金及附加-管理费用

净收益，是指收益总额减去所得税费用后的净额。

第六十二条 农村集体经济组织应当按照税法有关规定计算的应纳所得税额，按期确认所得税费用。

农村集体经济组织应当在收益总额基础上，按照税法有关规定进行纳税调整，计算当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率为基础计算确定当期应纳所得税额。

第六十三条 农村集体经济组织当年收益加上年初未分配收益为本年可分配收益，主要用于弥补亏损、提取公积公益金、向成员分配等。在提取公积公益金、向成员实际分配收益等时，应当减少本年可分配收益。

第七章　财务会计报告

第六十四条 农村集体经济组织财务会计报告是对其财务状况、经营成果等的结构性表述，包括会计报表和会计报表附注。

第六十五条 农村集体经济组织的会计报表包括资产负债表、收益及收益分配表。

资产负债表，是指反映农村集体经济组织在某一特定日期财务状况的报表。

收益及收益分配表，是指反映农村集体经济组织在一定

会计期间内收益实现及其分配情况的报表。

第六十六条 农村集体经济组织可以根据需要编制月度或季度科目余额表和收支明细表。科目余额表，反映农村集体经济组织资产类、负债类、所有者权益类和成本类会计科目在月末或季度末的期末余额。收支明细表，反映农村集体经济组织损益类会计科目在各月或各季度的本期发生额。

第六十七条 会计报表附注，是指对在资产负债表、收益及收益分配表等会计报表中列示项目的文字表述或明细资料，以及对未能在这些会计报表中列示项目的说明等。

会计报表附注应当按照下列顺序披露：

（一）遵循农村集体经济组织会计制度的声明。

（二）农村集体经济组织的基本情况。

（三）农村集体经济组织的资本形成情况、成员享有的经营性财产收益权份额结构及成员权益变动情况。

（四）会计报表重要项目的进一步说明。

（五）已发生损失但尚未批准核销的相关资产名称、金额等情况及说明。

（六）以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明；若涉及处置的，还应披露以名义金额计量的资产的处置价格、处置程序等情况。

（七）对已在资产负债表、收益及收益分配表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

（八）根据国家有关法律法规和集体经济组织章程等规定，需要在会计报表附注中说明的其他重要事项。

第六十八条 农村集体经济组织对会计政策变更、会计估计变更和前期差错更正应当采用未来适用法进行会计处理。

会计政策变更，是指农村集体经济组织在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法的变更。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。前期差错更正，是指对前期差错包括计算错误、应用会计政策错误、应用会计估计错误等进行更正。未来适用法，是指将变更后的会计政策和会计估计应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计差错发生或发现的当期更正差错的方法。

第八章　附则

第六十九条 农村集体经济组织填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等，应当按照《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》等规定执行。

第七十条 本制度自2024年1月1日起施行。《村集体经济组织会计制度》（财会〔2004〕12号）同时废止。

附录：

农村集体经济组织会计科目、会计报表和会计报表附注

一、会计科目及编制说明

本制度统一规定农村集体经济组织会计科目的名称和编号，以便于填制会计凭证，登记会计账簿，查阅会计账目，实行会计信息化管理。农村集体经济组织不存在的交易或者事项，可不设置相关科目；农村集体经济组织在不违反本制度中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据自身实际情况自行增设必要的会计科目；可以比照本附录的规定自行设置明细科目，进行明细核算。

（一）会计科目名称和编号。

顺序号	编号	会计科目名称
		一、资产类科目
1	101	库存现金
2	102	银行存款
3	111	短期投资
4	112	应收款
5	113	内部往来
6	121	库存物资
7	131	消耗性生物资产
8	132	生产性生物资产
9	133	生产性生物资产累计折旧
10	134	公益性生物资产
11	141	长期投资

12	151	固定资产
13	152	累计折旧
14	153	在建工程
15	154	固定资产清理
16	161	无形资产
17	162	累计摊销
18	171	长期待摊费用
19	181	待处理财产损溢
		二、负债类科目
20	201	短期借款
21	211	应付款
22	212	应付工资
23	213	应付劳务费
24	214	应交税费
25	221	长期借款及应付款
26	231	一事一议资金
27	241	专项应付款
		三、所有者权益类科目
28	301	资本
29	311	公积公益金
30	321	本年收益
31	322	收益分配
		四、成本类科目
32	401	生产（劳务）成本
		五、损益类科目
33	501	经营收入
34	502	投资收益
35	503	补助收入
36	504	其他收入
37	511	经营支出

38	512	税金及附加
39	513	管理费用
40	514	公益支出
41	515	其他支出
42	521	所得税费用

（二）会计科目使用说明。

资产类科目

101 库存现金

一、本科目核算农村集体经济组织的库存现金。

二、农村集体经济组织收到现金时，借记本科目，贷记有关科目；支出现金时，借记有关科目，贷记本科目。

三、农村集体经济组织应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计额、现金支出合计额和结余额，将结余额与实际库存额核对，做到账款相符。

四、每日终了结算现金收支、财产清查等发现的有待查明原因的现金短缺或溢余，应当通过“待处理财产损溢”科目核算：属于现金短缺，按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记本科目；属于现金溢余，按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

五、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织实际

持有的库存现金。

102 银行存款

一、本科目核算农村集体经济组织存入银行或其他金融机构的款项。

二、农村集体经济组织将款项存入银行或其他金融机构时，借记本科目，贷记有关科目；提取和支出存款时，借记有关科目，贷记本科目。

三、农村集体经济组织应当按照开户银行和其他金融机构、存款种类等设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记。每日终了，应结出余额。

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。农村集体经济组织银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应编制“银行存款余额调节表”调节相符。

四、本科目应按照银行或其他金融机构的名称设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织存在银行或其他金融机构的各种款项。

111 短期投资

一、本科目核算农村集体经济组织购入的能够随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的股票、债券等有价证券等投资。

二、农村集体经济组织进行短期投资时，按照实际支付的价款、相关税费等，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

三、出售、转让和收回短期投资时，按照实际收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照该短期投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未领取的现金股利、利润或利息，贷记“应收款”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目应按照短期投资的种类设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的短期投资的成本。

112 应收款

一、本科目核算农村集体经济组织与非成员之间发生的各种应收及暂付款项，如因销售库存物资、提供劳务应收取的款项以及应收的各种赔款、罚款、利息等。

二、农村集体经济组织与非成员之间发生各种应收及暂付款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“经营收入”、“投资收益”等科目；收回应收款时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。取得用暂付款购得的库存物资、服务时，借记“库存物资”等科目，贷记本科目。

三、对确实无法收回的应收及暂付款项，按规定程序批准核销时，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

四、本科目应按照发生应收及暂付款项的非成员的单位或个人设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目的期末借方余额，反映农村集体经济组织尚未收回的应收及暂付款项。

113 内部往来

一、本科目核算农村集体经济组织与成员之间发生的各种应收、暂付及应付、暂收款项等经济往来业务，如一事一议资金、年终收益成员分红、成员承包费、承包地和闲置农房委托流转资金以及代收成员水电费、物业费等。

二、农村集体经济组织与成员发生应收款项和偿还应付款项时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；收回应收款项、发生应付款项、一次收取多期发包或

出租款项等时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。发生无法收回的内部往来款项时，借记“其他支出”科目，贷记本科目。发生无需偿还的内部往来款项时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。一次收取多期发包或出租款项的，每期确认发包或出租收入时，借记本科目，贷记“经营收入”科目。

三、农村集体经济组织因成员承包集体耕地、林地、果园、鱼塘等而发生的应收承包金等，年终按经过批准的方案结算出本期成员应交未交的款项时，借记本科目，贷记“经营收入——发包收入”科目；实际收到款项时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、农村集体经济组织因筹集一事一议资金与成员发生的应收款项，在筹资方案经成员大会或成员代表大会通过时，按照筹资方案规定的金额，借记本科目，贷记“一事一议资金”科目；收到款项时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

五、农村集体经济组织在对成员进行收益分配时，借记“收益分配——各项分配”科目，贷记本科目；实际发放款项时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

六、本科目应按照农村集体经济组织的成员设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目各明细科目的期末借方余额合计数反映农村

集体经济组织成员欠农村集体经济组织的款项总额；期末贷方余额合计数反映农村集体经济组织欠成员的款项总额。各明细科目年末借方余额合计数应在资产负债表的“应收款项”项目内反映，年末贷方余额合计数应在资产负债表的“应付款项”项目内反映。

121 库存物资

一、本科目核算农村集体经济组织库存的各种原材料、农用材料、农产品、工业产成品、低值易耗品等物资。

二、购入、接受捐赠或政府补助的物资验收入库时，按照确定的实际成本，借记本科目，贷记“应收款”、“应付款”、“银行存款”、“公积公益金”等科目。会计期末，对已收到发票账单但尚未到达或尚未验收入库的物资，借记本科目，贷记“应付款”、“公积公益金”等科目。按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目。

三、农产品收获、生产完工的工业产成品入库时，按照入库物资的实际成本，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”、“生产（劳务）成本”等科目。

四、领用库存物资时，按照领用物资的实际成本，借记“生产（劳务）成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

五、销售库存物资时，按照实现的销售收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”等科目，贷记“经营收入”等科目；按照销售物资的实际成本，借记“经营支出”等科目，贷记本科目。

六、期末清查盘点，发现盘盈、盘亏、毁损、报废的库存物资，按照实际成本（或估计价值），借记或贷记本科目，贷记或借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

七、本科目应按照库存物资的品名设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织库存物资的实际成本。

131 消耗性生物资产

一、本科目核算农村集体经济组织持有的消耗性生物资产的实际成本。

二、消耗性生物资产应按照取得时的实际成本计价。农村集体经济组织按照下列原则确定取得消耗性生物资产的实际成本，进行账务处理：

（一）购入的消耗性生物资产，按照应计入消耗性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行

存款”、“应付款”等科目。

（二）自行栽培的大田作物和蔬菜等，按照收获前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

自行营造的林木类消耗性生物资产（如非经济林木），按照郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

自行繁殖的育肥畜、水产养殖的鱼虾贝类等，按照出售或入库前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

（三）收到政府补助的消耗性生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的消耗性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似消耗性生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“公积公益金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、

“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（四）产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，按照转群时的账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目。

幼畜成龄转为产畜或役畜、育肥畜转为产畜或役畜的，按照其账面余额，借记“生产性生物资产”科目，贷记本科目。

（五）盘盈的消耗性生物资产，按照同类或类似消耗性生物资产的市场价格或评估价值，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

三、择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、生产经营过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按照应分配的金额，借记本科目，贷记“生产（劳务）成本”科目。

五、消耗性生物资产收获时，按照其账面余额，借记“库存物资”科目，贷记本科目。

六、出售消耗性生物资产时，按照实现的销售收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”等科目，贷记“经营收入”等科目。按照其账面余额，借记“经营支出”等科目，贷记本科目。

七、以幼畜及育肥畜、消耗性林木资产等消耗性生物资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”等科目；按照消耗性生物资产的账面余额，贷记本科目；按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目；按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

八、消耗性生物资产死亡毁损、盘亏时，按照其账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记本科目。按规定程序批准后处理时，按照赔偿金额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，按照残料价值，借记“库存物资”等科目，按照“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目相应余额，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，按照其差额，借记“其他支出”科目。

九、本科目应按照消耗性生物资产的种类、群别等设置明细科目，进行明细核算。

十、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的消耗性生物资产的实际成本。

132 生产性生物资产

一、本科目核算农村集体经济组织持有的生产性生物资产的原价（成本）。

二、生产性生物资产应按照取得时的实际成本计价。农村集体经济组织按照下列原则确定取得生产性生物资产的实际成本，进行账务处理：

（一）购入的生产性生物资产，按照应计入生产性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行营造的林木类生产性生物资产、自行繁殖的产畜和役畜等，按照达到预定生产经营目的前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

（三）收到政府补助的生产性生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的生产性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似生产性生物资产的

市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“公积公益金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（四）幼畜成龄转为产畜或役畜、育肥畜转为产畜或役畜的，按照其账面余额，借记本科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

产畜或役畜淘汰转为育肥畜的，按照转群时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其账面余额，贷记本科目。

（五）盘盈的生产性生物资产，按照同类或类似生产性生物资产的市场价格或评估价值扣除按照该项生产性生物资产状况估计的折旧后的余额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目。

三、择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

生产性生物资产达到预定生产经营目的后发生的管护、

饲养费用等后续支出，借记“经营支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、出售生产性生物资产时，按照取得的价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目，按照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

五、以生产性生物资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目；按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目；按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目；按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目；按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

六、生产性生物资产死亡毁损、盘亏时，按照生产性生物资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按照生产性生物资产原价（成本），贷记本科目。按规定程序批准后处理时，按照赔偿金额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，按照残料价值，借记“库存物资”等科目，按照“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目相应余额，贷记“待处理财产损溢——

待处理非流动资产损溢”科目，按照其差额，借记“其他支出”科目。

七、本科目应按照生产性生物资产的种类、群别、所属部门等设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的生产性生物资产的原价（成本）。

133 生产性生物资产累计折旧

一、本科目核算农村集体经济组织持有的达到预定生产经营目的的生产性生物资产的累计折旧。

二、达到预定生产经营目的的生产性生物资产计提的折旧，借记“生产（劳务）成本”、“经营支出”等科目，贷记本科目。

因出售、对外投资、死亡毁损等原因处置生产性生物资产，还应同时结转生产性生物资产累计折旧。

三、本科目应按照生产性生物资产的种类、群别、所属部门等设置明细科目，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织达到预定生产经营目的的生产性生物资产的累计折旧额。

134 公益性生物资产

一、本科目核算农村集体经济组织持有的公益性生物资产的实际成本。

二、公益性生物资产应按照取得时的实际成本计价。农村集体经济组织按照下列原则确定取得公益性生物资产的实际成本，进行账务处理：

（一）购入的公益性生物资产，按照应计入公益性生物资产成本的金额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行营造的林木类公益性生物资产，按照郁闭前发生的必要支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

（三）收到政府补助的公益性生物资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的公益性生物资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似公益性生物资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“公积公益金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照实际发生的运输费和应支

付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（四）消耗性生物资产、生产性生物资产转为公益性生物资产的，按照其账面余额或账面价值，借记本科目；按照已计提的生产性生物资产累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目；按照其账面余额，贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”等科目。

三、择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而补植林木类公益性生物资产发生的后续支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

林木类公益性生物资产郁闭后发生的管护费用等其他后续支出，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、公益性生物资产死亡毁损、盘亏时，按照其账面余额，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，贷记本科目。按规定程序批准后处理时，按照赔偿金额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，按照残料价值，借记“库存物资”等科目，按照“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目相应余额，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照其差额，借记“其

他支出”科目。

五、本科目应按照公益性生物资产的种类或项目等设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的公益性生物资产的实际成本。

141 长期投资

一、本科目核算农村集体经济组织持有时间准备超过 1 年（不含 1 年）的投资，包括股权投资、债权投资等投资。

二、以货币资金方式投资的，按照实际支付的价款和相关税费，借记本科目，贷记“银行存款”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目。

三、以实物资产、无形资产等非货币性资产方式投资的，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记本科目，按照已计提的累计折旧或摊销，借记“生产性生物资产累计折旧”、“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的原价（成本），贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

四、被投资单位宣告分派现金股利、利润或利息时，应

当按照应分得的金额，借记“应收款”科目，贷记“投资收益”科目。收到现金股利、利润或利息时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收款”科目。

五、到期收回或中途转让投资时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未领取的现金股利、利润或利息，贷记“应收款”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

六、投资发生损失时，按规定程序批准后，按照赔偿金额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，按照扣除赔偿金额后的净损失，借记“投资收益”科目，按照发生损失的投资账面余额，贷记本科目。

七、本科目应按照投资种类设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的长期投资的成本。

151 固定资产

一、本科目核算农村集体经济组织固定资产的原价（成本）。

二、固定资产应按照取得时的实际成本计价。农村集体经济组织按照下列原则确定取得固定资产的实际成本，进行

账务处理：

（一）购入不需要安装的固定资产，按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程发生的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。购入需要安装的固定资产，先记入“在建工程”科目，待安装完毕交付使用时，按照其实际成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

（二）自行建造完成交付使用的固定资产，按照建造该固定资产的实际成本即该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出，借记本科目，贷记“在建工程”科目。已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

（三）收到政府补助的固定资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的固定资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似固定资产的市场价格，加上相关税费、运输费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“公积公益金”科目，并设置备查簿进行登记和后

续管理；按照实际发生的运输费和应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

（四）盘盈的固定资产，按照同类或类似全新固定资产的市场价格或评估价值扣除按照该项固定资产新旧程度估计的折旧后的余额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目。

三、生产经营用的固定资产的修理费用，借记“经营支出”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；管理用的固定资产的修理费用，借记“管理费用”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；用于公益性用途的固定资产的修理费用，借记“公益支出”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记“在建工程”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。改建完成交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

五、固定资产出售、报废和毁损等时，按照固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。

盘亏的固定资产，按照固定资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目。

六、以固定资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

七、捐赠转出固定资产时，按照固定资产账面价值、应支付的相关税费及其他费用，转入或归集至“固定资产清理”科目，捐赠项目完成后，按照“固定资产清理”科目的余额，借记“其他支出”科目，贷记“固定资产清理”科目。

八、农村集体经济组织应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”，按照固定资产类别和项目等设置明细科目，进行明细核算。

九、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的固定资产的原价（成本）。

152 累计折旧

一、本科目核算农村集体经济组织固定资产计提的累计折旧。

二、生产经营用的固定资产计提的折旧，借记“生产（劳务）成本”等科目，贷记本科目；管理用的固定资产计提的折旧，借记“管理费用”科目，贷记本科目；用于公益性用途的固定资产计提的折旧，借记“公益支出”科目，贷记本科目。

出租固定资产所取得的租金等收入，借记“银行存款”等科目，贷记“经营收入——出租收入”等科目；结转出租固定资产的成本（折旧）时，借记“经营支出”等科目，贷记本科目。

三、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记“在建工程”科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

四、固定资产出售、报废和毁损等时，按照固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

盘亏的固定资产，按照固定资产账面价值，借记“待处理财产损溢——待处理非流动资产损溢”科目，按照已计提

的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

五、以固定资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目，按照已计提的累计折旧，借记本科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

六、本科目应按照相应固定资产的类别和项目等设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目的期末贷方余额，反映农村集体经济组织固定资产的累计折旧额。

153 在建工程

一、本科目核算农村集体经济组织进行工程建设、设备安装、农业农村基础设施建造、固定资产改建等发生的实际支出。购入不需要安装的固定资产，不通过本科目核算。

二、购入需要安装的固定资产，按照购买价款和采购费、应支付的相关税费、包装费、运输费、装卸费、保险费以及外购过程发生的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

三、建造固定资产和兴建农业农村基础设施购买或领用专用物资以及发生的相关费用，按照实际支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”等科目。

发包工程建设，根据合同规定向承包企业预付工程款时，按照实际预付的价款，借记本科目，贷记“银行存款”等科目；以拨付材料抵作工程款的，按照材料的实际成本，借记本科目，贷记“库存物资”等科目；将需要安装的设备交付承包企业进行安装时，按照该设备的成本，借记本科目，贷记“库存物资”等科目。与承包企业办理工程价款结算时，补付的工程款，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付款”等科目。

自营的工程，领用物资或产品时，按照领用物资或产品的实际成本，借记本科目，贷记“库存物资”等科目。工程应负担的员工工资、劳务费等人员费用，借记本科目，贷记“内部往来”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

四、对固定资产进行改建时，按照该项固定资产账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。发生的改建支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“内部往来”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。改建完成交付使用时，按照确定的固定资产成本，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

五、购建和安装工程完成并交付使用时，借记“固定资产”科目，贷记本科目。

六、工程完成未形成固定资产时，借记“经营支出”、“公益支出”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

七、本科目应按照工程项目等设置明细科目，进行明细核算。

八、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织尚未交付使用的工程项目的实际支出。

154 固定资产清理

一、本科目核算农村集体经济组织因出售、捐赠、报废和毁损等原因转入清理的固定资产的账面价值及其在清理过程中所发生的费用等。

二、出售、捐赠、报废和毁损的固定资产转入清理时，按照固定资产账面价值，借记本科目，按照已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按照固定资产原价（成本），贷记“固定资产”科目。

清理过程中发生的相关税费及其他费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应交税费”等科目；收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，借记“银行存款”、“库存物资”等科目，贷记本科目；按照赔偿金

额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，贷记本科目。

三、清理完毕后发生的净收益，借记本科目，贷记“其他收入”科目；清理完毕后发生的净损失，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

四、本科目应按照被清理的固定资产等设置明细科目，进行明细核算。

五、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织尚未清理完毕的固定资产清理净损失；本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未清理完毕的固定资产清理净收益。

161 无形资产

一、本科目核算农村集体经济组织持有的无形资产的成本。

二、无形资产应按照取得时的实际成本计价。农村集体经济组织按照下列原则确定取得无形资产的实际成本，进行账务处理：

（一）购入的无形资产，按照购买价款、相关税费以及相关的其他直接费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”等科目。

（二）自行开发并按照法律程序申请取得的无形资产，按照依法取得时发生的注册费、代理费等实际支出，借记本

科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

（三）收到政府补助的无形资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的无形资产，按照有关凭据注明的金额加上相关税费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似无形资产的市场价格，加上相关税费等，借记本科目，贷记“公积公益金”等科目。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记本科目，贷记“公积公益金”科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

三、因出售、报废等原因处置无形资产，按照取得的转让价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的成本，贷记本科目，按照应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目，按照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

四、以无形资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目，按照已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按照无形资产的成本，贷记本科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科

目。

五、本科目应按照无形资产类别等设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织持有的无形资产的成本。

162 累计摊销

一、本科目核算农村集体经济组织对无形资产计提的累计摊销。

二、生产经营类无形资产计提的摊销，借记“生产（劳务）成本”等科目，贷记本科目；非生产经营类无形资产计提的摊销，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

三、出租无形资产所取得的租金等收入，借记“银行存款”等科目，贷记“经营收入——出租收入”等科目；结转出租无形资产的成本（摊销）时，借记“经营支出”等科目，贷记本科目。

四、因出售、报废等原因处置无形资产，按照取得的转让价款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，按照已计提的累计摊销，借记本科目，按照无形资产的成本，贷记“无形资产”科目，按照应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目，按

照其差额，借记“其他支出”科目或贷记“其他收入”科目。

五、以无形资产对外投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目，按照已计提的累计摊销，借记本科目，按照无形资产的成本，贷记“无形资产”科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记“公积公益金”科目。

六、本科目应按照相应无形资产的类别等设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目的期末贷方余额，反映农村集体经济组织计提的无形资产累计摊销额。

171 长期待摊费用

一、本科目核算农村集体经济组织已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，包括农村集体经济组织已提足折旧的固定资产的改建支出和其他长期待摊费用等。

二、农村集体经济组织发生长期待摊费用时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”等科目。摊销长期待摊费用时，借记“生产（劳务）成本”、“管理费用”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照支出项目进行明细核算。

四、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织尚未摊销完毕的长期待摊费用。

181 待处理财产损溢

一、本科目核算农村集体经济组织在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值。

二、盘盈的各种库存物资、消耗性生物资产、现金等，按照同类或类似资产的市场价格或评估价值、实际溢余的金额，借记“库存物资”、“消耗性生物资产”、“库存现金”等科目，贷记本科目（待处理流动资产损溢）。盘亏、毁损、短缺的各种库存物资、消耗性生物资产、现金等，按照其账面余额、实际短缺的金额，借记本科目（待处理流动资产损溢），贷记“库存物资”、“消耗性生物资产”、“库存现金”等科目。

盘盈的固定资产、生产性生物资产，按照同类或类似资产的市场价格或评估价值扣除按照该项资产新旧程度或状况估计的折旧后的余额，借记“固定资产”、“生产性生物资产”科目，贷记本科目（待处理非流动资产损溢）。盘亏的固定资产以及盘亏、死亡毁损的生产性生物资产，按照其账面价值，借记本科目（待处理非流动资产损溢），按照已

计提的累计折旧，借记“累计折旧”、“生产性生物资产累计折旧”科目，按照其原价（成本），贷记“固定资产”、“生产性生物资产”科目。

三、盘亏、毁损、报废的各项资产，按规定程序批准后处理时，按照残料价值，借记“库存物资”等科目，按照赔偿金额，借记“应收款”、“内部往来”等科目，按照本科目余额，贷记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），按照其差额，借记“其他支出”科目。

盘盈的各项资产，按规定程序批准后处理时，按照本科目余额，借记本科目（待处理流动资产损溢、待处理非流动资产损溢），贷记“其他收入”科目。

四、本科目应按照待处理流动资产损溢和待处理非流动资产损溢进行明细核算。

五、农村集体经济组织的财产损溢，应当查明原因，在期末结账前处理完毕，处理后本科目应无余额。

负债类科目

201 短期借款

一、本科目核算农村集体经济组织向银行等金融机构或相关单位、个人等借入的偿还期在1年以内（含1年）的各种借款。

二、农村集体经济组织借入短期借款时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；偿还借款时，作相反的会计分录。短期借款利息应按期计提，借记“其他支出”科目，贷记“应付款”等科目。

三、本科目应按照借款单位或个人设置明细科目，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未偿还的短期借款的本金。

211 应付款

一、本科目核算农村集体经济组织与非成员之间发生的偿还期在 1 年以内（含 1 年）的各种应付及暂收款项，如因购买库存物资和接受服务等应付的款项以及应付的赔款等。

二、农村集体经济组织与非成员之间发生各种应付及暂收款项（含一次收取多期发包或出租款项）时，借记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“经营支出”、“其他支出”等科目，贷记本科目。

三、在应付利息日，按照合同利率计算确定的利息，借记“其他支出”科目，贷记本科目。

四、偿还应付及暂收款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。一次收取多期发包或

出租款项的，在每期确认发包或出租收入时，借记本科目，贷记“经营收入”科目。

五、因债权人特殊原因等确实无法偿还的应付及暂收款项或获得债权人的债务豁免时，按规定报经批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

六、本科目应按照发生应付及暂收款项的非成员的单位或个人设置明细账，进行明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未支付的应付及暂收款项。

212 应付工资

一、本科目核算农村集体经济组织应支付给管理人员、固定员工等职工的工资总额。包括在工资总额内的各种工资、奖金、津贴、补助、社会保险费等，不论是否在当月支付，都应通过本科目核算。

二、农村集体经济组织应当按照劳动工资制度规定，编制“工资表”，计算各种工资，再将“工资表”进行汇总，编制“工资汇总表”。

三、提取工资时，根据人员岗位进行工资分配，借记“在建工程”、“生产（劳务）成本”、“经营支出”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

四、实际支付工资时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

五、农村集体经济组织应当设置“应付工资明细账”，按照应付工资的对象、组成内容等进行明细核算。

六、本科目期末一般应无余额，如有贷方余额，反映农村集体经济组织已提取但尚未支付的工资额。

213 应付劳务费

一、本科目核算农村集体经济组织应支付给季节性用工等临时性工作人员的劳务费总额。包括在劳务费总额内的各种劳务费、奖金、津贴、补助等，不论是否在当月支付，都应通过本科目核算。

二、提取劳务费时，根据人员岗位进行劳务费分配，借记“在建工程”、“生产（劳务）成本”、“经营支出”等科目，贷记本科目。

三、实际支付劳务费时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

四、农村集体经济组织应当设置“应付劳务费明细账”，按照应付劳务费的对象、组成内容等进行明细核算。

五、本科目期末一般应无余额，如有贷方余额，反映农村集体经济组织已提取但尚未支付的劳务费金额。

214 应交税费

一、本科目核算农村集体经济组织按照税法等规定计算应缴纳的各种税费。农村集体经济组织代扣代缴的个人所得税等，也通过本科目核算。

二、农村集体经济组织涉及增值税会计核算的相关业务，应按照国家统一的会计制度有关增值税会计处理的规定，设置“应交税费——应交增值税”等科目进行账务处理。

三、农村集体经济组织按照规定计算其他应交税费，借记“税金及附加”、“所得税费用”等科目，贷记本科目。实际缴纳各种税费时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、按照税法等规定应代扣代缴的个人所得税，借记“应付工资”、“应付劳务费”科目，贷记本科目（应交个人所得税）。缴纳的个人所得税，借记本科目（应交个人所得税），贷记“银行存款”等科目。

五、本科目应按照应缴纳的税费项目等进行明细核算。

六、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未缴纳的税费；期末如为借方余额，反映农村集体经济组织多缴纳或尚未抵扣的税费。

221 长期借款及应付款

一、本科目核算农村集体经济组织向银行等金融机构或相关单位、个人等借入的期限在1年以上（不含1年）的借款及偿还期在1年以上（不含1年）的应付款项。

二、农村集体经济组织发生长期借款及应付款时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；偿还长期借款及应付款时，作相反的会计分录。长期借款利息应按期计提，借记“其他支出”科目，贷记“应付款”等科目。因债权人特殊原因等发生确实无法偿还的长期借款及应付款或获得债权人的债务豁免时，按规定报经批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

三、本科目应按照借款及应付款单位或个人设置明细账，进行明细核算。

四、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未偿还的长期借款及应付款。

231 一事一议资金

一、本科目核算农村集体经济组织兴办村民直接受益的集体生产生活等公益事业，按一事一议的形式筹集的专项资金。

二、农村集体经济组织应于一事一议筹资方案经成员大

会或成员代表大会通过时，按照筹资方案规定的金额，借记“内部往来”科目，贷记本科目；收到成员交来的一事一议专项筹资时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“内部往来”科目。

三、农村集体经济组织使用一事一议资金购入不需要安装的固定资产的，借记“固定资产”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时，借记本科目，贷记“公积公益金”科目。

四、农村集体经济组织使用一事一议资金购入需要安装或建造固定资产的，借记“在建工程”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。固定资产完工后，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记本科目，贷记“公积公益金”科目。

五、农村集体经济组织对于使用一事一议资金而未形成固定资产的项目，在项目支出发生时，借记“在建工程”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；项目完成后按使用一事一议资金金额，借记“公益支出”、“其他支出”等科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记本科目，贷记“公积公益金”科目。

六、本科目应按照所议项目设置明细科目，进行明细核算。同时，必须另设备查账簿对一事一议资金的筹集和使用情况进行登记。

七、本科目的期末贷方余额，反映农村集体经济组织应当用于一事一议专项工程建设的资金；期末借方余额，反映农村集体经济组织一事一议专项工程建设的超支数。

241 专项应付款

一、本科目核算农村集体经济组织获得政府给予的具有专门用途且未来应支付用于专门用途的专项补助资金。

二、农村集体经济组织收到政府补助的资金时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、按照政府补助资金的项目用途，取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产，或用于兴建农业农村基础设施时，按照实际使用政府补助资金的数额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时借记本科目，贷记“公积公益金”科目。未形成资产需核销的部分，报经批准后，借记本科目，贷记“在建工程”等科目。

四、取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产之后收到对应用途的政府补助资金的，按照收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记本科目，同时按照实际使用政府补助资金的数额，借记本科目，贷记“公

积公益金”科目。

五、因有结余等情况而退回政府补助资金时，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

六、本科目应按照政府补助资金项目设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织尚未使用和结转的政府补助资金数额。

所有者权益类科目

301 资本

一、本科目核算农村集体经济组织按照章程等确定的属于本集体经济组织成员集体所有的相关权益。

二、农村集体经济组织按照章程等确定属于本集体经济组织成员集体所有的相关权益，按照确定的金额，借记“库存现金”、“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目。

三、本科目期末贷方余额，反映农村集体经济组织实有的资本数额。

311 公积公益金

一、本科目核算农村集体经济组织从收益中提取的，接受政府补助和他人捐赠等其他来源取得的公积公益金。

二、农村集体经济组织提取公积公益金时，借记“收益分配——各项分配”科目，贷记本科目。

三、农村集体经济组织以实物资产、无形资产等非货币性资产方式投资时，按照评估确认或者合同、协议约定的价值和相关税费，借记“长期投资”科目，按照已计提的累计折旧或摊销，借记“生产性生物资产累计折旧”、“累计折旧”、“累计摊销”科目，按照投出资产的原价（成本），贷记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

四、农村集体经济组织使用已收到的政府补助资金取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产，或用于兴建农业农村基础设施时，按照实际使用政府补助资金的数额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时借记“专项应付款”科目，贷记本科目。

五、取得生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产之后收到对应用途的政府补助资金的，按照收到的金额，

借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”科目，同时按照实际使用政府补助资金的数额，借记“专项应付款”科目，贷记本科目。

六、实际收到他人捐赠的货币资金时，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记本科目。

七、收到政府补助的存货、生物资产、固定资产、无形资产等非货币性资产（包括以前年度收到或形成但尚未入账的）或者他人捐赠的非货币性资产时，按照有关凭据注明的金额加上相关税费等，借记“库存物资”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目等。没有相关凭据的，按照资产评估价值或者比照同类或类似资产的市场价格，加上相关税费等，借记“库存物资”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目等。如无法采用上述方法计价的，应当按照名义金额，借记“库存物资”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”、“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记本科目，并设置备查簿进行登记和后续管理；按照应支付的相关税费等，借记“其他支出”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付款”、“应交税费”等科目。

八、农村集体经济组织使用一事一议资金购入不需要安

装的固定资产的，借记“固定资产”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，同时，借记“一事一议资金”科目，贷记本科目。使用一事一议资金购入需要安装或建造固定资产的，借记“在建工程”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。固定资产完工后，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记“一事一议资金”科目，贷记本科目。

对于使用一事一议资金而未形成固定资产的项目，在项目支出发生时，借记“在建工程”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目；项目完成后按使用一事一议资金金额，借记“公益支出”、“其他支出”等科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记“一事一议资金”科目，贷记本科目。

九、农村集体经济组织收到应计入公积公益金的征用土地补偿费时，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

十、农村集体经济组织按国家有关规定，并按规定程序批准后，用公积公益金弥补亏损等时，借记本科目，贷记“收益分配——未分配收益”科目。

十一、本科目应按照公积公益金的来源设置明细科目，进行明细核算。

十二、本科目的期末贷方余额，反映农村集体经济组织实有的公积公益金数额。

321 本年收益

一、本科目核算农村集体经济组织本年度实现的收益。

二、会计期末结转收益时，应将“经营收入”、“补助收入”、“其他收入”等科目的余额转入本科目的贷方，借记“经营收入”、“补助收入”、“其他收入”等科目，贷记本科目。同时，将“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“公益支出”、“其他支出”、“所得税费用”等科目的余额转入本科目的借方，借记本科目，贷记“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”、“公益支出”、“其他支出”、“所得税费用”等科目。“投资收益”科目的净收益转入本科目，借记“投资收益”科目，贷记本科目；如为投资净损失，借记本科目，贷记“投资收益”科目。结转后本科目的贷方余额为当期实现的净收益；借方余额为当期发生的净亏损。

三、年度终了，应将本年收入和支出相抵后结出的净收益，借记本科目，贷记“收益分配——未分配收益”科目；如为净亏损，作相反的会计分录。结转后本科目期末无余额。

322 收益分配

一、本科目核算农村集体经济组织当年收益的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的结存余额。本科目

设置“各项分配”和“未分配收益”两个二级科目。

二、农村集体经济组织按照国家有关规定，并按规定程序批准后，用公积公益金弥补亏损时，借记“公积公益金”科目，贷记本科目（未分配收益）。

三、按照规定提取公积公益金、分配股利等时，借记本科目（各项分配），贷记“公积公益金”、“内部往来”等科目。

四、年度终了，农村集体经济组织应按照本年实现的净收益数额，借记“本年收益”科目，贷记本科目（未分配收益）；如为净亏损，作相反的会计分录。同时，将本科目下的“各项分配”明细科目的余额转入本科目“未分配收益”明细科目，借记本科目（未分配收益），贷记本科目（各项分配）。年度终了，本科目的“各项分配”明细科目应无余额，“未分配收益”明细科目的贷方余额表示未分配的收益，借方余额表示未弥补的亏损。

五、年终结账后，如发现以前年度收益计算不准确，或有未反映的会计业务，需要调整增加或减少本年收益的，也在本科目（未分配收益）核算。调整增加本年收益时，借记有关科目，贷记本科目（未分配收益）；调整减少本年收益时，借记本科目（未分配收益），贷记有关科目。

六、本科目应按照收益的用途设置明细科目，进行明细核算。

七、本科目期末余额，反映农村集体经济组织的未分配收益（或未弥补亏损）。

成本类科目

401 生产（劳务）成本

一、本科目核算农村集体经济组织直接组织生产或对外提供劳务等活动所发生的各项生产费用和劳务支出。

二、农村集体经济组织发生的各项生产费用和劳务成本，按成本核算对象归集，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“内部往来”、“库存物资”、“累计折旧”、“生产性生物资产累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”、“应付款”、“应付工资”、“应付劳务费”等科目。

三、会计期间终了，农村集体经济组织已经生产完成并已验收入库的产成品，按照实际成本，借记“库存物资”科目，贷记本科目。

四、对外提供劳务实现销售时，借记“经营支出”科目，贷记本科目。

五、本科目应按照生产费用和劳务成本种类设置明细科目，进行明细核算。

六、本科目期末借方余额，反映农村集体经济组织尚未

生产完成的各项在产品和尚未完成的劳务成本。

损益类科目

501 经营收入

一、本科目核算农村集体经济组织确认的当年发生的销售产品、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等各项经营活动收入。本科目设置“销售收入”、“劳务收入”、“出租收入”和“发包收入”等二级科目。

二、农村集体经济组织实现的经营收入，按照实际收到或应收的价款，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收款”、“内部往来”等科目，贷记本科目。

三、农村集体经济组织一次收取多期发包或出租款项时，应当将收款金额分摊至各个受益期，分期确认收入，每期确认收入时，借记“内部往来”、“应付款”等科目，贷记本科目。

四、本科目应按照经营项目设置明细科目，进行明细核算。

五、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的贷方，结转后本科目应无余额。

502 投资收益

一、本科目核算农村集体经济组织对外投资取得的收益或发生的损失。

二、持有期间，在被投资单位宣告分派现金股利、利润或利息时，应当按照应分得的金额，借记“应收款”等科目，贷记本科目。获得股票股利时，不作账务处理，但应在备查簿中登记所增加的股份。

三、处置对外投资时，按照实际收到的价款或收回的金额，借记“银行存款”等科目，按照其账面余额，贷记“短期投资”、“长期投资”科目，按照尚未领取的现金股利、利润或利息，贷记“应收款”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。

四、本科目应按照投资种类和项目设置明细科目，进行明细核算。

五、期末，应将本科目的贷方余额转入“本年收益”科目贷方；如为投资净损失，应将本科目的借方余额转入“本年收益”科目借方。结转后本科目应无余额。

503 补助收入

一、本科目核算农村集体经济组织获得的政府给予保障村级组织和村务运转的补助资金以及贷款贴息等经营性补

助资金。

二、农村集体经济组织收到的经营性补助资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照补助收入种类设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的贷方，结转后本科目应无余额。

504 其他收入

一、本科目核算农村集体经济组织除经营收入、投资收益、补助收入以外的其他收入。其他收入包括盘盈收益、确实无法支付的应付款项、存款利息收入等。

二、农村集体经济组织发生的其他收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“内部往来”、“固定资产清理”、“待处理财产损溢”、“应付款”、“长期借款及应付款”等科目，贷记本科目。

三、本科目应按照其他收入的来源设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的贷方，结转后本科目应无余额。

511 经营支出

一、本科目核算农村集体经济组织因销售商品、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等经营活动而发生的实际成本。

二、农村集体经济组织发生的经营支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“内部往来”、“库存物资”、“消耗性生物资产”、“在建工程”、“应付款”、“应付工资”、“应付劳务费”、“生产（劳务）成本”、“生产性生物资产累计折旧”、“累计折旧”、“累计摊销”等科目。

三、本科目应按照经营项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

512 税金及附加

一、本科目核算农村集体经济组织从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税、教育费附加及地方教育附加等相关税费。

二、农村集体经济组织按照规定计算确定的相关税费，

借记本科目，贷记“应交税费”等科目。

三、本科目应按照税费种类设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

513 管理费用

一、本科目核算农村集体经济组织管理活动发生的各项支出，包括管理人员及固定员工的工资、办公费、差旅费、管理用固定资产修理费、管理用固定资产折旧、管理用无形资产摊销、聘请中介机构费、咨询费、诉讼费等，以及保障村级组织和村务运转的各项支出。

二、农村集体经济组织发生的管理费用，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”、“应付工资”等科目。

三、本科目应按照管理费用的项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

514 公益支出

一、本科目核算农村集体经济组织发生的用于本集体经济组织内部公益事业、集体福利或成员福利的各项支出，以及公益性固定资产折旧和修理费等。

二、农村集体经济组织发生的公益支出，按照实际发生额，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“库存物资”、“在建工程”、“累计折旧”等科目。

三、本科目应按照公益支出项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

515 其他支出

一、本科目核算农村集体经济组织发生的除经营支出、税金及附加、管理费用、公益支出、所得税费用以外的其他各项支出，如生物资产的死亡毁损支出、损失，固定资产及存货等的盘亏、损失，防灾抢险支出，罚款支出，捐赠支出，确实无法收回的应收款项损失，借款利息支出等。

二、农村集体经济组织发生的其他支出，借记本科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“内部往来”、“应收款”、“库存物资”、“在建工程”、“固定资产清理”、

“长期待摊费用”、“待处理财产损溢”、“应付款”、“应付工资”、“应付劳务费”、“应交税费”等科目。

三、本科目应按照其他支出的项目设置明细科目，进行明细核算。

四、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

521 所得税费用

一、本科目核算农村集体经济组织根据税法规定确认的应从当期收益总额中扣除的所得税费用。

二、年度终了，按照税法规定计算确定的当期应纳所得税额，借记本科目，贷记“应交税费——应交所得税”科目。

三、期末，应将本科目的余额转入“本年收益”科目的借方，结转后本科目应无余额。

二、会计报表格式及编制说明

农村集体经济组织应当根据本制度有关会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法的要求，提供真实、完整的财务会计报告，不得随意改变会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的会计报表有关数据的会计口径。

（一）资产负债表格式及编制说明。

资产负债表

村会 01 表

编制单位:　　年　　月　　日　　单位：元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产:			流动负债:		
货币资金			短期借款		
短期投资			应付款项		
应收款项			应付工资		
存货			应付劳务费		
消耗性生物资产			应交税费		
流动资产合计			流动负债合计		
非流动资产:			非流动负债:		
长期投资			长期借款及应付款		
生产性生物资产原值			一事一议资金		
减：生产性生物资产累计折旧			专项应付款		
生产性生物资产净值			非流动负债合计		
固定资产原值			负债合计		
减：累计折旧					
固定资产净值					
在建工程					
固定资产清理					

固定资产小计					
无形资产原值					
减：累计摊销			所有者权益:		
无形资产净值			资本		
公益性生物资产			公积公益金		
长期待摊费用			未分配收益		
非流动资产合计			所有者权益合计		
资产总计			负债和所有者权益总计		

资产负债表编制说明：

1.本表反映农村集体经济组织在某一特定日期全部资产、负债和所有者权益的情况。

2.本表“年初余额”栏内各项数字，应根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。

如果本年度资产负债表规定项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年年末资产负债表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后数字填入本表“年初余额”栏内，并加以书面说明。

3.本表“期末余额”各项目的内容和填列方法如下：

（1）“货币资金”项目，反映农村集体经济组织库存现金、银行存款等货币资金的期末合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”科目的期末余额合计填列。

（2）“短期投资”项目，反映农村集体经济组织能够随时变现并且持有时间不准备超过1年（含1年）的投资的账面余额。本项目应根据“短期投资”科目的期末余额填列。

（3）“应收款项”项目，反映农村集体经济组织期末

尚未收回的应收及暂付款项。本项目应根据“应收款”科目期末借方余额和“内部往来”各明细科目期末借方余额合计数合计填列。

（4）“存货”项目，反映农村集体经济组织期末在库、在途、在加工和在培育中各项存货的成本，包括各种原材料、农用材料、农产品、工业产成品等物资、在产品等。本项目应根据“库存物资”、“生产（劳务）成本”等科目的期末余额合计填列。

（5）“消耗性生物资产”项目，反映农村集体经济组织各种消耗性生物资产的账面余额。本项目应根据“消耗性生物资产”科目的期末余额填列。

（6）“流动资产合计”项目，反映农村集体经济组织期末流动资产的合计数。本项目应根据本表中“货币资金”、“短期投资”、“应收款项”、“存货”、“消耗性生物资产”项目金额的合计数填列。

（7）“长期投资”项目，反映农村集体经济组织持有时间准备超过 1 年（不含 1 年）的投资的账面余额。本项目应根据“长期投资”科目的期末余额填列。

（8）“生产性生物资产原值”项目和“生产性生物资产累计折旧”项目，反映农村集体经济组织生产性生物资产的原值及累计折旧。这两个项目应根据“生产性生物资产”科目和“生产性生物资产累计折旧”科目的期末余额填列。

（9）“生产性生物资产净值”项目，反映农村集体经济组织生产性生物资产原值扣除生产性生物资产累计折旧后的余额。本项目应根据本表中“生产性生物资产原值”项目金额减去“生产性生物资产累计折旧”项目金额后的余额填列。

（10）“固定资产原值”项目和“累计折旧”项目，反映农村集体经济组织固定资产的原值及累计折旧。这两个项目应根据“固定资产”科目和“累计折旧”科目的期末余额填列。

（11）“固定资产净值”项目，反映农村集体经济组织固定资产原值扣除累计折旧后的余额。本项目应根据本表中“固定资产原值”项目金额减去“累计折旧”项目金额后的余额填列。

（12）“在建工程”项目，反映农村集体经济组织各项尚未完工或虽已完工但尚未办理竣工决算并交付使用的工程项目实际成本。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额填列。

（13）“固定资产清理”项目，反映农村集体经济组织因出售、报废、毁损等原因转入清理但尚未清理完毕的固定资产的账面价值，以及固定资产清理过程中发生的清理费用和清理收入等各项金额的差额。本项目应根据“固定资产清理”科目的期末借方余额填列；如为贷方余额，本项目数字

应以“-”号填列。

（14）“固定资产小计”项目，反映农村集体经济组织期末固定资产、在建工程、转入清理但尚未清理完毕的固定资产的小计数。本项目应根据本表中“固定资产净值”、“在建工程”、“固定资产清理”项目金额的合计数填列。

（15）“无形资产原值”项目和“累计摊销”项目，反映农村集体经济组织无形资产的原值及累计摊销。这两个项目应根据“无形资产”科目和“累计摊销”科目的期末余额填列。

（16）“无形资产净值”项目，反映农村集体经济组织无形资产原值扣除累计摊销后的余额。本项目应根据本表中“无形资产原值”项目金额减去“累计摊销”项目金额后的余额填列。

（17）“公益性生物资产”项目，反映农村集体经济组织各种公益性生物资产的账面余额。本项目应根据“公益性生物资产”科目的期末余额填列。

（18）“长期待摊费用”项目，反映农村集体经济组织尚未摊销完毕的长期待摊费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

（19）“非流动资产合计”项目，反映农村集体经济组织期末非流动资产的合计数。本项目应根据本表中“长期投资”、“生产性生物资产净值”、“固定资产小计”、“无

形资产净值”、“公益性生物资产”、“长期待摊费用”项目金额的合计数填列。

（20）“资产总计”项目，反映农村集体经济组织期末资产的合计数。本项目应根据本表中“流动资产合计”和“非流动资产合计”项目金额的合计数填列。

（21）“短期借款”项目，反映农村集体经济组织借入偿还期在1年以内（含1年）的、尚未偿还的各种借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（22）“应付款项”项目，反映农村集体经济组织期末应付而未付的、偿还期在1年以内（含1年）的各种应付及暂收款项。本项目应根据“应付款”科目期末贷方余额和“内部往来”各明细科目期末贷方余额合计数合计填列。

（23）“应付工资”项目，反映农村集体经济组织已提取但尚未支付的管理人员、固定员工等职工的工资。本项目应根据“应付工资”科目的期末余额填列。

（24）“应付劳务费”项目，反映农村集体经济组织已提取但尚未支付的季节性用工等临时性工作人员的劳务费。本项目应根据“应付劳务费”科目的期末余额填列。

（25）“应交税费”项目，反映农村集体经济组织期末未缴纳、多缴纳或未抵扣的各种税费。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列；如为借方余额，本项目数字以“-”号填列。

（26）“流动负债合计”项目，反映农村集体经济组织期末流动负债的合计数。本项目应根据本表中“短期借款”、“应付款项”、“应付工资”、“应付劳务费”、“应交税费”项目金额合计数填列。

（27）“长期借款及应付款”项目，反映农村集体经济组织借入尚未偿还的期限在1年以上（不含1年）的借款以及偿还期在1年以上（不含1年）的应付未付款项。本项目应根据“长期借款及应付款”科目的期末余额填列。

（28）“一事一议资金”项目，反映农村集体经济组织筹集的一事一议资金的余额。本项目应根据“一事一议资金”科目的期末贷方余额填列；如为借方余额，本项目数字以“-”号填列。

（29）“专项应付款”项目，反映农村集体经济组织实际收到政府给予的具有专门用途且未来应支付用于专门用途的专项补助资金金额。本项目应根据“专项应付款”科目的期末余额填列。

（30）“非流动负债合计”项目，反映农村集体经济组织期末非流动负债的合计数。本项目应根据本表中“长期借款及应付款”、“一事一议资金”、“专项应付款”项目金额的合计数填列。

（31）“负债合计”项目，反映农村集体经济组织期末负债的合计数。本项目应根据本表中“流动负债合计”和“非

流动负债合计”项目金额的合计数填列。

（32）“资本”项目，反映农村集体经济组织按照章程等确定的属于本集体经济组织成员集体所有的相关权益金额。本项目应根据“资本”科目的期末余额填列。

（33）“公积公益金”项目，反映农村集体经济组织从收益中提取的和其他来源取得的公积公益金的账面余额。本项目应根据“公积公益金”科目的期末余额填列。

（34）“未分配收益”项目，反映农村集体经济组织尚未分配的历年结存收益。本项目应根据“收益分配”科目的期末余额填列；如为未弥补的亏损，本项目数字以“-”号填列。

（35）“所有者权益合计”项目，反映农村集体经济组织期末所有者权益的合计数。本项目应根据本表中“资本”、“公积公益金”、“未分配收益”项目金额的合计数填列。

（36）“负债和所有者权益总计”项目，反映农村集体经济组织期末负债和所有者权益的合计数。本项目应根据本表中“负债合计”和“所有者权益合计”项目金额的合计数填列。

（二）收益及收益分配表格式及编制说明。

收益及收益分配表

村会 02 表

编制单位:　　年度　　单位：元

项　　目	本年金额	上年金额
一、经营收入		
加：投资收益		
补助收入		
减：经营支出		
税金及附加		
管理费用		
其中：运转支出		
二、经营收益		
加：其他收入		
减：公益支出		
其他支出		
三、收益总额		
减：所得税费用		
四、净收益		
加：年初未分配收益		
其他转入		
五、可分配收益		
减：提取公积公益金		
向成员分配		
其他		
六、年末未分配收益		

收益及收益分配表编制说明：

1.本表反映农村集体经济组织在一定会计期间内收益实现及分配的实际情况。农村集体经济组织投资设立企业的收益等情况不在此列示。

2.本表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度收益及收益分配表“本年金额”栏内各对应项目数字填列。

3.本表“本年金额”各项目的内容及其填列方法如下：

（1）“经营收入”项目，反映农村集体经济组织进行各项生产销售、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等经营活动取得的收入。本项目应根据“经营收入”科目的本期发生额分析填列。

（2）“投资收益”项目，反映农村集体经济组织对外投资取得的收益扣除发生的投资损失后净额。本项目应根据“投资收益”科目的本期发生额分析填列；如为投资损失，本项目数字以“-”号填列。

（3）“补助收入”项目，反映农村集体经济组织获得的政府给予保障村级组织和村务运转的补助资金以及贷款贴息等经营性补助资金。本项目应根据“补助收入”科目的本期发生额分析填列。

（4）“经营支出”项目，反映农村集体经济组织因销售商品、提供劳务、让渡集体资产资源使用权等经营活动而发生的实际支出。本项目应根据“经营支出”科目的本期发生额分析填列。

（5）“税金及附加”项目，反映农村集体经济组织从事生产经营活动按照税法的有关规定应负担的相关税费。本项目应根据“税金及附加”科目的本期发生额分析填列。

（6）“管理费用”项目，反映农村集体经济组织管理活动发生的支出。本项目应根据“管理费用”的本期发生额分析填列。“其中：运转支出”项目，反映农村集体经济组织发生保障村级组织和村务运转的各项支出，包括村干部补助、村两委办公经费等，本项目应根据“管理费用”科目下相关明细科目的本期发生额分析填列。

（7）“经营收益”项目，反映农村集体经济组织当期通过生产经营活动实现的收益。本项目应根据本表中“经营收入”、“投资收益”、“补助收入”项目金额之和减去“经营支出”、“税金及附加”、“管理费用”项目金额后的余额填列。如为经营亏损，本项目数字以“-”号填列。

（8）“其他收入”项目，反映农村集体经济组织除经营收入、投资收益、补助收入以外的其他收入。本项目应根据“其他收入”科目的本期发生额分析填列。

（9）“公益支出”项目，反映农村集体经济组织发生的用于本集体经济组织内部公益事业、集体福利或成员福利的支出，以及公益性固定资产折旧和修理费等。本项目应根据“公益支出”科目的本期发生额分析填列。

（10）“其他支出”项目，反映农村集体经济组织发生除经营支出、税金及附加、管理费用、公益支出、所得税费用以外的其他各项支出。本项目应根据“其他支出”科目的本期发生额分析填列。

（11）“收益总额”项目，反映农村集体经济组织当期实现的收益总额。本项目应根据本表中“经营收益”、“其他收入”项目金额之和减去“公益支出”、“其他支出”项目金额后的余额填列。如为亏损总额，本项目数字以“-”号填列。

（12）“所得税费用”项目，反映农村集体经济组织根据税法规定确定的应从当期收益总额中扣除的所得税费用。本项目应根据“所得税费用”科目的本期发生额分析填列。

（13）“净收益”项目，反映农村集体经济组织本年实现的收益净额。本项目应根据本表中“收益总额”项目金额减去“所得税费用”项目金额后的余额填列。如为净亏损，本项目数字以“-”号填列。

（14）“年初未分配收益”项目，反映农村集体经济组织上年度未分配的收益。本项目应根据上年度收益及收益分配表中“年末未分配收益”项目的金额填列。如为未弥补亏损，本项目数字以“-”号填列。

（15）“其他转入”项目，反映农村集体经济组织按有关规定用公积公益金弥补亏损等转入的数额。本项目应根据实际转入的公积公益金数额填列。

（16）“可分配收益”项目，反映农村集体经济组织年末可分配的收益总额。本项目应根据本表中“净收益”、“年初未分配收益”、“其他转入”项目金额的合计数填列。如

可分配收益为负数，本项目数字以“-”号填列。

（17）“提取公积公益金”项目，反映农村集体经济组织按照规定提取的公积公益金数额。本项目应根据实际提取的公积公益金数额填列。

（18）“向成员分配”项目，反映农村集体经济组织按照成员（代表）大会的决议，向成员分配的金额。本项目应根据“收益分配”科目下相关明细科目的借方发生额分析填列。

（19）“年末未分配收益”项目，反映农村集体经济组织年末累计未分配的收益。本项目应根据本表中“可分配收益”项目金额减去“提取公积公益金”、“向成员分配”、“其他”项目金额后的余额填列。如为未弥补的亏损，本项目数字以“-”号填列。

（三）会计报表附注及编制说明。

会计报表附注是财务会计报告的重要组成部分。农村集体经济组织应当在会计报表附注中按照下列顺序至少披露以下内容：

1.遵循农村集体经济组织会计制度的声明。

农村集体经济组织应当声明编制的财务会计报告符合农村集体经济组织会计制度的要求，真实、完整地反映了农村集体经济组织的财务状况、经营成果等有关信息。

2.农村集体经济组织的基本情况，包括：农村集体经济

组织的资本总额、成员总数及构成、主要经营项目、集体经营性财产和非经营性财产的构成、是否由村民委员会代行职能等情况。

3.成员权益结构，包括：

（1）农村集体经济组织的资本形成情况。

（2）成员享有的经营性财产收益权份额结构。

（3）成员权益变动情况。

4.会计报表重要项目的进一步说明，包括其主要构成、增减变动情况等。

5.已发生损失但尚未批准核销的相关资产名称、金额等情况及说明，包括：

（1）确实无法收回的应收款项。

（2）无法收回的对外投资。

（3）毁损和报废的固定资产。

（4）毁损和报废的在建工程。

（5）注销和无效的无形资产。

（6）已发生损失但尚未批准核销的其他资产。

6.以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明；若涉及处置的，还应披露以名义金额计量的资产的处置价格、处置程序等情况。

7.对已在资产负债表、收益及收益分配表中列示项目与企业所得税法规定存在差异的纳税调整过程。

8.其他重要事项，包括：

（1）接受捐赠。

（2）国家财政支持和税收优惠。

（3）提取公积公益金的比例。

（4）收益分配方案、亏损处理方案。

（5）经营收入中销售收入、劳务收入、出租收入、发包收入的构成情况。

（6）根据经营活动和公益活动划分负债的具体情况等。

9.根据国家有关法律法规和集体经济组织章程等规定，需要在会计报表附注中说明的其他事项。

农村集体经济组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定

我部对《村集体经济组织会计制度》（财会〔2004〕12号，以下称原制度）进行了修订，于2023年9月5日发布了《农村集体经济组织会计制度》（财会〔2023〕14号，以下称新制度），自2024年1月1日起施行。为确保新旧会计制度顺利过渡，现对农村集体经济组织执行新制度有关衔接问题规定如下:

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2024年1月1日起，农村集体经济组织应当严格按照新制度进行会计核算、编报财务会计报告。

（二）农村集体经济组织应当按照本规定做好新旧会计制度衔接相关工作，主要包括以下几个方面:

1.根据原账编制2023年12月31日的科目余额表。

2.按照新制度设立2024年1月1日的新账。

3.按照本规定要求，登记及调整新账的科目余额，包括将原账科目余额转入新账会计科目（新旧制度会计科目对照表见附表）、将未入账事项登记新账科目、对相关新账科目余额进行调整等。原账科目是指按照原制度规定设置的会计

科目。

4.按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2024年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5.根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2024年1月1日资产负债表。

（三）农村集体经济组织应当对资产进行清查盘点，进一步清理核实和归类统计存货、生物资产、固定资产、无形资产等资产数据。

（四）农村集体经济组织应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据准确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、将原账会计科目余额转入新账

（一）资产类。

1.“牲畜（禽）资产”科目。

新制度设置了“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”科目。农村集体经济组织应当按照新制度有关规定，根据牲畜（禽）资产的形态、价值以及产生经济利益的方式等，对原制度下的牲畜（禽）资产进行合理分析判断，重新分类为消耗性生物资产、生产性生物资产等生物资产。

转账时，农村集体经济组织应当根据相关资产台账或明细账，对原账的“牲畜（禽）资产”科目余额进行分析:

（1）对于为出售而持有的、或在将来收获为农产品的牲畜（禽）资产，例如幼畜及育肥畜等，应当将相应余额转入新账的“消耗性生物资产”科目。

（2）对于为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的牲畜（禽）资产，例如产畜和役畜等，应当将相应余额转入新账的“生产性生物资产”科目。

2.“林木资产”科目。

新制度设置了“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”科目。农村集体经济组织应当按照新制度有关规定，根据林木资产的形态、价值以及产生经济利益的方式等，对原制度下的林木资产进行合理分析判断，重新分类为消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产等生物资产。

转账时，农村集体经济组织应当根据相关资产台账或明细账，对原账的“林木资产”科目余额进行分析:

（1）对于为出售而持有的、或在将来收获为农产品的林木资产，例如用材林等非经济林木，应当将相应余额转入新账的“消耗性生物资产”科目。

（2）对于为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的林木资产，例如经济林、薪炭林等经济林木，应当将相应余额转入新账的“生产性生物资产”科目。

（3）对于以防护、环境保护为主要目的的林木资产，

例如防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等，应当将相应余额转入新账的“公益性生物资产”科目。

3.“现金”、“银行存款”、“短期投资”、“应收款”、“库存物资”、“长期投资”、“固定资产”、“累计折旧”、“在建工程”、“固定资产清理”科目。

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”、“短期投资”、“应收款”、“库存物资”、“长期投资”、“固定资产”、“累计折旧”、“在建工程”、“固定资产清理”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，农村集体经济组织应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

4.“内部往来”科目。

新制度设置了“内部往来”科目，其核算内容与原账的相应科目的核算内容基本相同。转账时，农村集体经济组织应当将原账的“内部往来”科目及下属各明细科目借方和贷方余额分别转入新账的“内部往来”科目及下属各明细科目借方和贷方。

（二）负债类。

1.“应付款”科目。

新制度设置了“应付款”、“应付劳务费”、“应交税费”科目。转账时，农村集体经济组织应当结合交易或者事项的经济实质，对原账的“应付款”科目余额进行分析:

（1）将符合新制度规定的应付劳务费性质的相应余额转入新账的“应付劳务费”科目。

（2）将符合新制度规定的应交税费性质的相应余额转入新账的“应交税费”科目。

（3）将剩余余额转入新账的“应付款”科目。

2.“长期借款及应付款”科目。

新制度设置了“长期借款及应付款”、“专项应付款”科目。转账时，农村集体经济组织应当结合交易或者事项的经济实质，对原账的“长期借款及应付款”科目余额进行分析:

（1）将符合新制度规定的专项应付款性质的相应余额转入新账的“专项应付款”科目。

（2）将剩余余额转入新账的“长期借款及应付款”科目。

此前根据有关工作需要在原账中已经设置了“专项应付款”科目的农村集体经济组织，转账时应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

3.“短期借款”、“应付工资”、“一事一议资金”科目。

新制度设置了“短期借款”、“应付工资”、“一事一议资金”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，农村集体经济组织应当将原账的上述

科目余额直接转入新账的相应科目。

4.“应付福利费”科目。

新制度不再设置“应付福利费”科目，按照《农村集体经济组织财务制度》等有关规定，不再提取应付福利费。转账时，农村集体经济组织应当将原账的“应付福利费”科目余额转入新账的“收益分配——未分配收益”科目。

（三）所有者权益类和成本类。

新制度设置了“资本”、“公积公益金”、“本年收益”、“收益分配”等所有者权益类科目和“生产（劳务）成本”科目，其核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，农村集体经济组织应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

（四）损益类。

由于原账中损益类科目年末无余额，无需进行转账处理。自 2024 年 1 月 1 日起，应当按照新制度设置损益类科目并进行账务处理。

（五）其他要求。

农村集体经济组织存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账的相应科目余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

农村集体经济组织在进行新旧衔接的转账时，应当编制

转账工作底稿，并将转入新账的对应原科目余额及分拆原科目余额的依据作为原始凭证。

三、将原未入账事项登记新账

（一）资产类。

1.无形资产。

农村集体经济组织在新旧制度转换时，应当将2023年12月31日前未入账的无形资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的无形资产成本，借记“无形资产”科目，贷记“公积公益金”科目。

2.其他资产。

农村集体经济组织在新旧制度转换时，应当将2023年12月31日前未入账的其他资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的其他资产及其成本，分别借记相关资产类科目，贷记相关所有者权益类科目。

（二）负债类。

农村集体经济组织在新旧制度转换时，应当将2023年12月31日前未入账的负债按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的负债金额，借记“收益分配——未分配收益”科目，贷记相关负债类科目。

（三）其他事项。

农村集体经济组织存在2023年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。

农村集体经济组织对新账的会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。

四、对新账的相关会计科目余额进行调整

1.生产性生物资产折旧。

新制度设置了“生产性生物资产累计折旧”科目，核算农村集体经济组织对生产性生物资产计提的累计折旧。农村集体经济组织对尚未核销、已经按原制度分期摊销并直接冲减账面价值的产役畜、经济林木等，应当按照截至2023年12月31日累计摊销的金额，借记“生产性生物资产”科目，贷记“生产性生物资产累计折旧”科目。

2.无形资产摊销。

新制度设置了“累计摊销”科目，核算农村集体经济组织对无形资产计提的累计摊销。农村集体经济组织应当全面核查截至2023年12月31日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2024年1月1日对前期未确认、现已确认的无形资产补提摊销，按照应计提的摊销金额，借记“公积公益金”科目，贷记“累计摊销”科目。

农村集体经济组织对新账的相关会计科目期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

五、财务会计报告新旧衔接

（一）编制2024年1月1日资产负债表。

农村集体经济组织应当根据2024年1月1日新账的会计科目余额，按照新制度编制2024年1月1日资产负债表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2024年度财务会计报告的编制。

农村集体经济组织应当按照新制度编制2024年度财务会计报告。在编制2024年度收益及收益分配表时，不要求填列上年比较数。

附表：新旧制度会计科目对照表

附表

新旧制度会计科目对照表

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
一、资产类科目				
1	101	库存现金	101	现金
2	102	银行存款	102	银行存款
3	111	短期投资	111	短期投资
4	112	应收款	112	应收款
5	113	内部往来	113	内部往来
6	121	库存物资	121	库存物资
7	131	消耗性生物资产		
8	132	生产性生物资产	131	牲畜（禽）资产
9	133	生产性生物资产累计折旧	132	林木资产
10	134	公益性生物资产		
11	141	长期投资	141	长期投资
12	151	固定资产	151	固定资产
13	152	累计折旧	152	累计折旧
14	153	在建工程	154	在建工程
15	154	固定资产清理	153	固定资产清理
16	161	无形资产		
17	162	累计摊销		
18	171	长期待摊费用		
19	181	待处理财产损溢		
二、负债类科目				
20	201	短期借款	201	短期借款
21	211	应付款		
22	213	应付劳务费	202	应付款
23	214	应交税费		
24	212	应付工资	211	应付工资
25	221	长期借款及应付款	221	长期借款及应付款
26	241	专项应付款		

序号	新制度会计科目		原制度会计科目	
	编号	名称	编号	名称
27	231	一事一议资金	231	一事一议资金
28			212	应付福利费*
三、所有者权益类科目				
29	301	资本	301	资本
30	311	公积公益金	311	公积公益金
31	321	本年收益	321	本年收益
32	322	收益分配	322	收益分配
四、成本类科目				
33	401	生产（劳务）成本	401	生产（劳务）成本
五、损益类科目				
34	501	经营收入	501	经营收入
35			511	发包及上交收入
36	502	投资收益		
			561	投资收益
37	503	补助收入	522	补助收入
38	504	其他收入	531	其他收入
39	511	经营支出	502	经营支出
40	512	税金及附加		
41	513	管理费用	541	管理费用
42	514	公益支出		
43	515	其他支出	551	其他支出
44	521	所得税费用		
45			521	农业税附加返还收入

*新制度取消应付福利费科目，原账科目余额转入“收益分配——未分配收益”科目。

企业数据资源相关会计处理暂行规定

为规范企业数据资源相关会计处理，强化相关会计信息披露，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定，现对企业数据资源的相关会计处理规定如下:

一、关于适用范围

本规定适用于企业按照企业会计准则相关规定确认为无形资产或存货等资产类别的数据资源，以及企业合法拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的、但由于不满足企业会计准则相关资产确认条件而未确认为资产的数据资源的相关会计处理。

二、关于数据资源会计处理适用的准则

企业应当按照企业会计准则相关规定，根据数据资源的持有目的、形成方式、业务模式，以及与数据资源有关的经济利益的预期消耗方式等，对数据资源相关交易和事项进行会计确认、计量和报告。

1. 企业使用的数据资源，符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》（财会〔2006〕3 号，以下简称无形资产准则）规定的定义和确认条件的，应当确认为无形资产。

2. 企业应当按照无形资产准则、《〈企业会计准则第 6

号——无形资产〉应用指南》（财会〔2006〕18号，以下简称无形资产准则应用指南）等规定，对确认为无形资产的数据资源进行初始计量、后续计量、处置和报废等相关会计处理。

其中，企业通过外购方式取得确认为无形资产的数据资源，其成本包括购买价款、相关税费，直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用。企业通过外购方式取得数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等服务所发生的有关支出，不符合无形资产准则规定的无形资产定义和确认条件的，应当根据用途计入当期损益。

企业内部数据资源研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。开发阶段的支出，满足无形资产准则第九条规定的有关条件的，才能确认为无形资产。

企业在对确认为无形资产的数据资源的使用寿命进行估计时，应当考虑无形资产准则应用指南规定的因素，并重点关注数据资源相关业务模式、权利限制、更新频率和时效性、有关产品或技术迭代、同类竞品等因素。

3. 企业在持有确认为无形资产的数据资源期间，利用数据资源对客户提供服务的，应当按照无形资产准则、无形

资产准则应用指南等规定，将无形资产的摊销金额计入当期损益或相关资产成本；同时，企业应当按照《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号，以下简称收入准则）等规定确认相关收入。

除上述情形外，企业利用数据资源对客户提供服务的，应当按照收入准则等规定确认相关收入，符合有关条件的应当确认合同履约成本。

4. 企业日常活动中持有、最终目的用于出售的数据资源，符合《企业会计准则第1号——存货》（财会〔2006〕3号，以下简称存货准则）规定的定义和确认条件的，应当确认为存货。

5. 企业应当按照存货准则、《〈企业会计准则第1号——存货〉应用指南》（财会〔2006〕18号）等规定，对确认为存货的数据资源进行初始计量、后续计量等相关会计处理。

其中，企业通过外购方式取得确认为存货的数据资源，其采购成本包括购买价款、相关税费、保险费，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等所发生的其他可归属于存货采购成本的费用。企业通过数据加工取得确认为存货的数据资源，其成本包括采购成本，数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

6. 企业出售确认为存货的数据资源，应当按照存货准则将其成本结转为当期损益；同时，企业应当按照收入准则等规定确认相关收入。

7. 企业出售未确认为资产的数据资源，应当按照收入准则等规定确认相关收入。

三、关于列示和披露要求

（一）资产负债表相关列示。

企业在编制资产负债表时，应当根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“存货”项目下增设“其中：数据资源”项目，反映资产负债表日确认为存货的数据资源的期末账面价值；在“无形资产”项目下增设“其中：数据资源”项目，反映资产负债表日确认为无形资产的数据资源的期末账面价值；在“开发支出”项目下增设“其中：数据资源”项目，反映资产负债表日正在进行数据资源研究开发项目满足资本化条件的支出金额。

（二）相关披露。

企业应当按照相关企业会计准则及本规定等，在会计报表附注中对数据资源相关会计信息进行披露。

1. 确认为无形资产的数据资源相关披露。

（1）企业应当按照外购无形资产、自行开发无形资产等类别，对确认为无形资产的数据资源（以下简称数据资源无形资产）相关会计信息进行披露，并可以在此基础上根据

实际情况对类别进行拆分。具体披露格式如下：

项　目	外购 的数据资源 无形资产	自行开发 的数据资源 无形资产	其他方式取得 的数据资源 无形资产	合　计
一、账面原值				
1.期初余额				
2.本期增加金额				
其中：购入				
内部研发				
其他增加				
3.本期减少金额				
其中：处置				
失效且终止确认				
其他减少				
4.期末余额				
二、累计摊销				
1.期初余额				
2.本期增加金额				
3.本期减少金额				
其中：处置				
失效且终止确认				
其他减少				
4.期末余额				
三、减值准备				
1.期初余额				
2.本期增加金额				
3.本期减少金额				
4.期末余额				
四、账面价值				
1.期末账面价值				
2.期初账面价值				

（2）对于使用寿命有限的数据资源无形资产，企业应当披露其使用寿命的估计情况及摊销方法；对于使用寿命不

确定的数据资源无形资产，企业应当披露其账面价值及使用寿命不确定的判断依据。

（3）企业应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（财会〔2006〕3 号）的规定，披露对数据资源无形资产的摊销期、摊销方法或残值的变更内容、原因以及对当期和未来期间的影响数。

（4）企业应当单独披露对企业财务报表具有重要影响的单项数据资源无形资产的内容、账面价值和剩余摊销期限。

（5）企业应当披露所有权或使用权受到限制的数据资源无形资产，以及用于担保的数据资源无形资产的账面价值、当期摊销额等情况。

（6）企业应当披露计入当期损益和确认为无形资产的数据资源研究开发支出金额。

（7）企业应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》（财会〔2006〕3 号）等规定，披露与数据资源无形资产减值有关的信息。

（8）企业应当按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会〔2017〕13 号）等规定，披露划分为持有待售类别的数据资源无形资产有关信息。

2. 确认为存货的数据资源相关披露。

（1）企业应当按照外购存货、自行加工存货等类别，对确认为存货的数据资源（以下简称数据资源存货）相关会计信息进行披露，并可以在此基础上根据实际情况对类别进行拆分。具体披露格式如下：

项　目	外购的数据资源存货	自行加工的数据资源存货	其他方式取得的数据资源存货	合　计
一、账面原值				
1.期初余额				
2.本期增加金额				
其中：购入				
采集加工				
其他增加				
3.本期减少金额				
其中：出售				
失效且终止确认				
其他减少				
4.期末余额				
二、存货跌价准备				
1.期初余额				
2.本期增加金额				
3.本期减少金额				
其中：转回				
转销				
4.期末余额				
三、账面价值				
1.期末账面价值				
2.期初账面价值				

（2）企业应当披露确定发出数据资源存货成本所采用的方法。

（3）企业应当披露数据资源存货可变现净值的确定依

据、存货跌价准备的计提方法、当期计提的存货跌价准备的金额、当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况。

（4）企业应当单独披露对企业财务报表具有重要影响的单项数据资源存货的内容、账面价值和可变现净值。

（5）企业应当披露所有权或使用权受到限制的数据资源存货，以及用于担保的数据资源存货的账面价值等情况。

3. 其他披露要求。

企业对数据资源进行评估且评估结果对企业财务报表具有重要影响的，应当披露评估依据的信息来源，评估结论成立的假设前提和限制条件，评估方法的选择，各重要参数的来源、分析、比较与测算过程等信息。

企业可以根据实际情况，自愿披露数据资源（含未作为无形资产或存货确认的数据资源）下列相关信息:

（1）数据资源的应用场景或业务模式、对企业创造价值的影响方式，与数据资源应用场景相关的宏观经济和行业领域前景等。

（2）用于形成相关数据资源的原始数据的类型、规模、来源、权属、质量等信息。

（3）企业对数据资源的加工维护和安全保护情况，以及相关人才、关键技术等的持有和投入情况。

（4）数据资源的应用情况，包括数据资源相关产品或

服务等的运营应用、作价出资、流通交易、服务计费方式等情况。

（5）重大交易事项中涉及的数据资源对该交易事项的影响及风险分析，重大交易事项包括但不限于企业的经营活动、投融资活动、质押融资、关联方及关联交易、承诺事项、或有事项、债务重组、资产置换等。

（6）数据资源相关权利的失效情况及失效事由、对企业的影响及风险分析等，如数据资源已确认为资产的，还包括相关资产的账面原值及累计摊销、减值准备或跌价准备、失效部分的会计处理。

（7）数据资源转让、许可或应用所涉及的地域限制、领域限制及法律法规限制等权利限制。

（8）企业认为有必要披露的其他数据资源相关信息。

四、附则

本规定自 2024 年 1 月 1 日起施行。企业应当采用未来适用法执行本规定，本规定施行前已经费用化计入损益的数据资源相关支出不再调整。

武汉财政