

政府会计制度及新旧制度转换讲解-第一讲

山东财经大学会计学院 王敏

wmsdfi@163.com

讲解目录

一、政府会计改革概况

二、政府会计制度讲解

（一）财务会计

（二）预算会计

三、新旧政府会计制度转换与衔接



<http://blog.sina.com.cn/miemieyang0628>

© 2013 All Right Reserved

一、政府会计改革概况

改革已经取得的成果

(一) 政府会计标准—2017年1月1日实施

1. 《政府会计准则—基本准则》

2. 具体准则--- (1) 《政府会计准则第1号——存货》

(2) 《政府会计准则第2号——投资》

(3) 《政府会计准则第3号——固定资产》

(4) 《政府会计准则第4号——无形资产》

3. 准则应用指南-

《政府会计准则第3号--固定资产》应用指南

与《政府会计准则第3号——固定资产》同步实施

4. 《政府财务报告编制办法(试行) 》

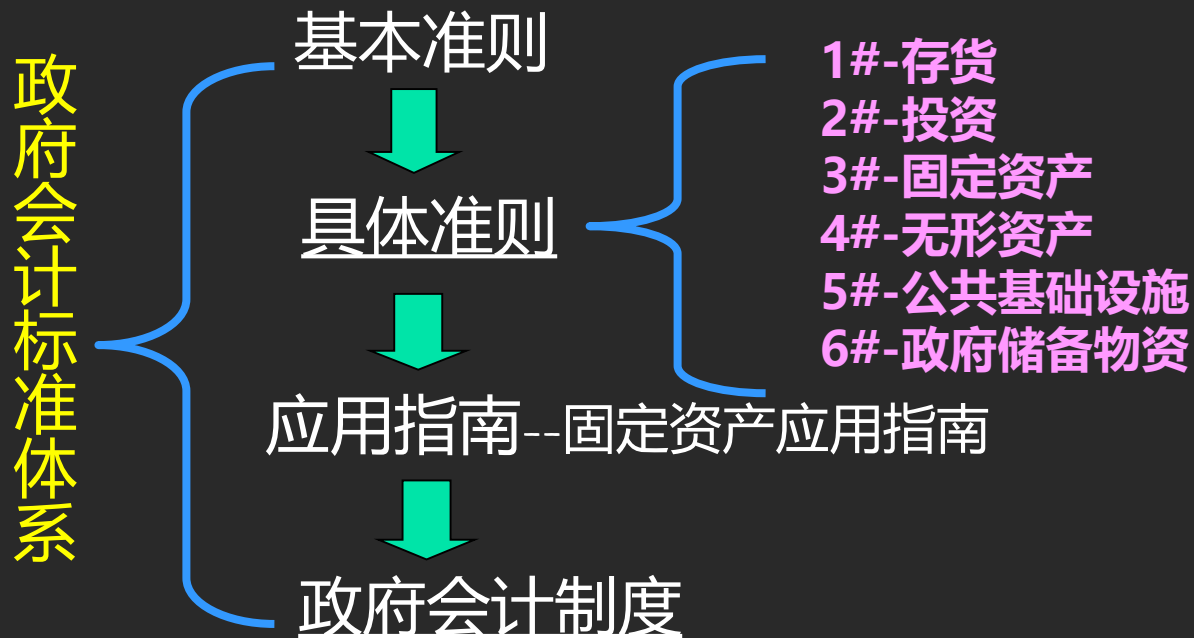
(二) 政府会计标准—2018年1月1日实施

- 《政府会计准则第5号——公共基础设施》
- 《政府会计准则第6号——政府储备物资》

(三) 政府会计标准—2019年1月1日实施

- 《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》自2019年1月1日起施行，鼓励行政事业单位提前执行。

政府会计改革标准体系建设



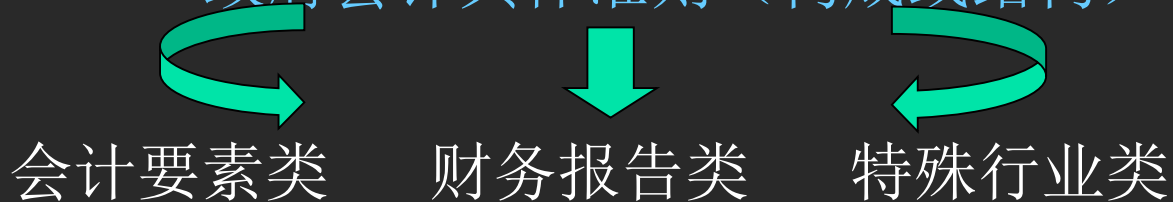
政府会计改革标准体系建设

- **基本准则**主要对政府会计目标、会计主体、会计信息质量要求、会计核算**基础**，以及会计要素**定义**、确认和计量**原则**、列报要求等做出规定。
- **具体准则**主要规定政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，具体规定经济业务或事项引起的会计要素变动的**确认、计量和报告**。（**确认、计量和报告的具体化：会计制度**）

应用指南主要对具体准则的实际应用作出**操作性**规定。

政府会计制度主要规定政府会计科目及其使用说明、会计报表格式及其编制说明等，便于会计人员进行**日常核算**。

■ 政府会计具体准则（构成或结构）



信息质量要求：可靠性、及时性、可比性、相关性、可理解性、全面性、实质重于形式

资产计量属性：历史成本、重置成本、现值
公允价值和名义金额

顶层设计思路

- 财务会计 + 预算会计 → 双功能
 - 权责发生制 + 收付实现制 → 双基础
 - 财务报告 + 预决算报告 → 双报告
-

财务会计和预算会计“平行记账”

- 单位在一个**会计信息系统**中同时进行财务会计和预算会计核算的需要，即对于纳入预算管理的现金（？）收支，在采用财务会计核算的同时进行预算会计核算。

实务应用——试一试？

(1) 20X8年3月2日某行政（或事业）单位收到A商业银行（财政授权支付代理银行）转来的授权支付额度到账通知书，当月授权支付额度30万元，会计处理？

借：零余额账户用款额度 300 000

贷：财政拨款收入 300 000

借：资金结存---零余额账户用款额度 300 000

贷：财政拨款预算收入 300 000

(2) 20X8年3月15日，某行政（或事业）单位购入一台不需要安装的监测专用设备，设备总价11.5万元，通过财政授权支付方式支付货款。购入设备过程中发生运杂费5000元，以银行存款支付。平行记账？

借：固定资产	120000	
贷：零余额账户用款额度	115000	
银行存款		5000
借：行政支出/事业支出	120000	
贷：资金结存--零余额账户用款额度	115000	
--货币资金		5000

(3) 承上，该项固定资产使用年限**10**年，使用平均年限法计提折旧,则：

①计提折旧时间？

②会计处理是平行记账吗？

3月末计提3月份折旧：

借：业务活动费用（单位管理费用）

贷：固定资产累计折旧

小结？



<http://blog.sina.com.cn/miemieyang0628>

© 2013 miemieyang All Right Reserved



二、政府会计制度讲解

政府会计制度下的会计科目（103个）

- 财务会计下会计科目（按照会计要素不同） --- 共计77个
 - （1）资产类；（2）负债类；（3）净资产类
 - （4）收入类；（5）费用类两个基本报表
- 预算会计下会计科目（按照会计要素不同） --- 共计26个
 - （1）预算收入类；（2）预算支出类；（3）预算结余类

《政府会计制度》——资产类科目

主要内容

- (1) 资产类科目总体情况
- (2) 新增的会计科目及说明
- (3) 变化较大的账务处理说明

一、资产类科目总体情况

- 资产类会计科目共计35个：
 - 继承现行单位会计制度
 - 通用的
 - 特殊行业的
 - 引入权责发生制增加的
 - 核算范围扩大增加的

库存现金 应收账款 库存物品 工程物资 政府储备物资 银行存款
预付账款 加工物品 在建工程 文物文化资产 零余额账户用款额度
应收股利 待摊费用 无形资产 保障性住房 其他货币资金 应收利息
长期股权投资 无形资产累计摊销 保障性住房累计折旧 短期投资
其他应收款 长期债券投资 研发支出 受托代理资产 财政应返还额度
坏账准备 固定资产 公共基础设施 长期待摊费用 应收票据 在途物品
固定资产累计折旧 公共基础设施累计折旧
待处理财产损益

新增或在某一制度中

账务处理特点:

- 核算基础: 权责发生制
- 遵循《基本准则》的规定
- 与已出台的6项准则和1项应用指南相协调
- 与当前资产管理规定相协调
 - 与财务会计其他会计要素科目相协调
 - 与预算会计核算相协调
 - “平行记账” 一注:制度中科目解释没有体现“双轨”;见主要业务事例

二、新增会计科目及说明

首次增设的会计科目

- 其他货币资金
- 应收股利/应收利息
- 在途物品/加工物品
- 工程物资
 - 研发支出
 - 文物文化资产
 - 保障性住房/保障性住房累计折旧

全面使用的会计科目

- 公共基础设施/公共基础设施累计折旧（摊销）
- 政府储备物资
- 受托代理资产
- 待摊费用/长期待摊费用
- 保留原制度的科目（20多个）
 - 账务处理均有不同程度变化

现金 类会计科目

- 货币资金

- — “库存现金” 、 “银行存款”
 - 外币业务——当日即期汇率
 - 设 “受托代理资产” 明细科目

- — “其他货币资金”

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

“零余额账户用款额度”

“财政应返还额度” （表--单列项目） ---平行记账

---**财政直接支付**方式下，确认财政应返还额度：

(1) **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

(2) **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/库存物品等

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

---**财政授权支付**方式下，确认财政应返还额度：

(1)年末本年度预算指标数大于额度下达数的，根据未下达数：

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

(2)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

(3) 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

应收款项 类科目

- “应收票据”
 - “应收账款”
 - “预付账款”
 - “应收股利”（事业）
 - “应收利息”（事业）
 - “其他应收款”
 - “坏账准备”（事业）
- 特别强调** 应当按照债务人进行明细核算。
- （应收账款/其他应收款）按规定**报经批准**后核销

主要变化：

1.-应收票据 • 增加了附有追索权的商业汇票贴现的处理

2.-应收账款

- 收回后**不需上缴**财政的

- 确认收入

- 计提坏账准备

- 收回后**需上缴**财政的 - 借记本科目，贷记“应交财政款”

3.-预付账款 • 逾期预付账款转入“其他应收款”

■ 应收账款收回后不需上缴财政-- (1) 发生应收账款时：

借：应收账款

贷：事业收入/经营收入/其他收入等

-- (2) 收回应收账款时：

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

-- (3) 逾期无法收回时(报批后予以核销)

借：坏账准备

贷：应收账款

■ 应收账款收回后需上缴财政-- (1) 发生应收账款时:

借: 应收账款

贷: 应缴财政款

-- (2) 收回应收账款时:

借: 银行存款等

贷: 应收账款

思考: 预算会计否?

-- (3) 逾期无法收回的应收账款时 (报批后予以核销):

借: 应缴财政款

贷: 应收账款

4.- 应收股利 • 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；

5.- 应收利息 • 核算事业单位长期债券投资（分期付息、一次还本）应当收取的利息；

6.- 其他应收款

- 扩大了核算范围
- 增加偿还公务卡欠款的处理
 - 事业单位：计提坏账准备
 - 行政单位
 - 核销时确认“资产处置费用”
 - 核销后收回的确认“其他收入”

- 其他应收款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。

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。

单位公务卡相关核算：

(1) 偿还尚未报销的本单位公务卡欠款时，按照偿还的数：

借：其他应收款

贷：零余额账户用款额度/银行存款

(2) 持卡人报销时，按照报销金额：

借：业务活动费用/单位管理费用 等

贷：其他应收款

借：行政支出/事业支出等

贷：资金结存

---如果情形相反，先报销后偿还公务卡款项？其他应付款

7.-坏账准备

- 计提范围（**应收账款** 和 **其他应收款**）
- 减值迹象：职业判断/确凿证据等
- 计提方法
 - 每年年末应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等
 - 计算当期应**补提**或**冲减**的坏账准备（**倒挤**）
- 账务处理:某单位第1年年终应收款余额为300,000元(即3家单位所欠);5%计提率 ;第2年6月,确认坏账大明公司18000元,建材厂3000元;第2年年终,应收款项余额400,000元;
$$300000 * 5\% = 15\ 000$$
$$400000 * 5\% - 5000 + 21000 = 26\ 000$$

借方

坏账准备

贷方

X=15000

余额: 15000

X=5000

余额: 20000

坏账准备

① 15000

21000

② 余额: 6000

X=26 000

余额: 20 000

-计提坏账准备时：借：其他费用 15000/26000
贷：坏账准备 15000/26000

或：冲减坏账准备时：借：坏账准备
贷：其他费用

-报批后予以核销（不需上缴）时：借：坏账准备 21000
贷：应收账款/其他应收款

-已核销应收款项在以后期间收回时：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

思考：是否有预算会计？

例：2017年末乙单位的应收账款账龄及估计坏账损失如下表：

应收账款账龄	应收账款金额	估计损失（%）	估计损失金额
■ 未到期	2000	1%	20
■ 过期6个月以下	1000	3%	30
■ 过期6个月以上	600	5%	30
■ 合计	3600		80

2017年初坏账准备账户余额为贷方10万元，2017年会计处理？

2017年末坏账准备账户余额应为80万，本年应计提 $80-10=70$

借：其他费用 70

贷：坏账准备 70

■ 2017年末坏账准备科目余额为： $10+70=80$ 万元

借：资金结存——货币资金

贷：非财政拨款结余 等

- 或：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

- *思考：以后期间收回需上缴与不需上缴的区别？*

--关注“坏账准备” 账户：是“应收账款”和“其他应收款”的**备抵调整**账户 【资产负债表中**“应收账款净额”**项目，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】 **账面价值**

“存货” 类科目

- 库存物品



为耗用或出售而存储的各种材料



已完成的测绘、地质勘察、设计成果等的成本--未完成？见下

— 零星办公用品/政府储备物资/工程物资/受托代管物资

- 在途物品 — 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。

- 加工物品

— 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

(1) **外购**库存物品并验收入库时：

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

(2) 开展业务活动等**领用**库存物品时：

借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等

贷：库存物品

[按照领用成本]

注意：单位随买随用的零星办公用品，可在购进时直接列作费用

“研发支出”

- 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。
- - 不包括：建设项目中的软件研发支出
- - 明细设户：“研究支出”和“开发支出”

■ 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/财拨收入/零余额.../银行存款等

--- 月末转入当期费用时： 借：业务活动费用等

贷：研发支出---研究支出

---应当按照合理的方法先归集--上，明细？：**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/财拨收入/零余额../银行存款等

---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

---年未经评估,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

“经管类” 资产科目

- 什么是经管类资产？政府及其部门经手管理的资产---区别于部门单位**控制**（原：占用或使用）的资产。
 - 经管类资产内容？
 - 公共基础设施
 - 政府储备物资
 - 文物文化资产
 - 保障性住房
- 注意与固定资产、存货、无形资产的区别

政府储备物资

- 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：
 - （1）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；
 - （2）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。 ■

- **确认条件**：依据基本准则规定，同其他资产。
- **确认主体**：由按规定对政府储备物资**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。

委托方核算“政府储备物资” ----- **受托方**核算“受托代理资产”

公共基础设施

- 一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（如健身设施）；
 - （三）一般不可移动。

注意：与固定资产的区别

- 1.确认主体 （比较复杂）

- — 通常情况下，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。

- — 特殊情况下

(1) 多个政府会计主体共同管理维护的

[如道路：路政局与交通局？ 某一设施；中央与地方？]

- 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。

- 一分为多个组成部分由不同政府会计主体分别管理维护的
[如河流的分段管理]
- ● 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。
- 一 通过政府购买服务方式**委托**企业或其他会计主体**代为**管理维护的
 - 由**委托方**（负有管理维护公共基础设施职责的政府会计主体）**予以确认**。

“受托代理资产”

- 核算单位**接受委托**方委托管理的各项资产
 - — 受托指定转赠的物资 [见 (1)]
 - — 受托存储保管的物资 [见 (2)]
 - — 单位管理的罚没物资 [见 (3)]
- 受托代理资产为现金和银行存款的，通过“库存现金”、“银行存款”科目核算
 - 受托代理资产入账成本确定
 - 有关**凭据**注明的金额
 - 罚没物资成本**无法可靠**确定的，备查簿登记

(1)-1接受委托人委托(转赠)管理的物资:

借: 受托代理资产

贷: 受托代理负债

■ 支付由受托单位承担相关的费用:

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 [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

(1) -2根据委托人要求交付受托物资时 (与前分录相反):

借: 受托代理负债

贷: 受托代理资产

或(1)-2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 ①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保的物资相关的运输/保管费:

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

②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) 按照规定处置罚没物资时 ---①取得罚没物资时:

借: 受托代理资产

贷: 受托代理负债

---②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

待摊/长期待摊费用

- 待摊费用

- — 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。

- 长期待摊费用

- 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。

(1) 发生待摊费用时：

借：待摊费用/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/长期待摊费用 [每期摊销金额]

■ 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/长期待摊费用 [全部未摊销金额]

三、变化较大的账务处理说明

- 资产类科目几个共性业务处理

- — 资产取得

- — 计提折旧/摊销

- — 资产处置

- — 清查盘点

- 对外投资（事业单位）

- 在建工程

(一) 资产取得

- ● 外购
- ● 自建（自制、自行开发）
- ● 无偿调入
- ● 接受捐赠
- ● 融资租入
- ● 资产置换

思考：涉及重要的会计计量问题：
资产如何计价？

---购入不需安装的固定资产验收合格时：

借：固定资产

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

注意：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：

借：固定资产/在建工程 [按照确定的固定资产成本]

贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款 [实际支付]

/应付账款 [不含质量保证金的应付]

其他应付款[在 1 年以内(含)] [按照扣留的质保金]

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

贷：财政拨款预算收入/资金结存 [实际支付的金额]

---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

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

无偿调入资产价值的计量

- (1) 政府**会计制度规定**：无偿调入的库存物品/固定资产/无形资产等验收入库，按照确定的成本(?)，借记有关资产，，
- (2) 政府会计具体**准则规定**(存货/固定资产等)：政府会计主体无偿调入的存货/固定资产等，其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

接受捐赠资产价值的计量

- (1) 政府**会计制度规定**：接受捐赠的库存物品/固定资产等验收入库，按照确定的成本(?)，借记有关资产，，，
- (2) 政府会计具体**准则规定**(存货/固定资产等)：

- (1) 政府会计主体接受捐赠的固定资产/存货等，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；
- (2) 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；
- (3) 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；
- (4) 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。

前三个相关税费计入哪里了？为什么？

■ 融资租赁取得的固定资产的计量

- (1) 固定资产**具体准则**规定：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。??
- (2) 政府**会计制度规定**：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**费用**等确定。融资租入的固定资产，按照确定的成本，借记固定资产科目，，，，

资产置换取得资产的计量

(1) 会计制度规定：置换换入的库存物品验收入库，按照确定的成本（？） ， ， ，

(2) 存货准则规定（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。

账务处理

注意事项

无偿调入

借：有关资产科目

贷：银行存款等 [相关费用]

无偿调拨净资产

借：其他支出

贷：财政拨款预算收入/资金结存

接受捐赠

借：有关资产科目

贷：银行存款等 [相关费用]

捐赠收入

同上

资产入账

价值的确认

1. 资产价值的确认

4个层次/3个层次

2. 名义金额范围

政府储备物资/公共基础设施



注意事项

■ 账务处理

- 调（**捐**）入的有关资产成本无法可靠确定的

借：其他费用

设置**备查簿**进行登记

贷：银行存款等[相关费用]

待成本能够可靠确定后

按照规定及时入账

融资租入

借：固定资产/在建工程

贷：长期应付款

[合同确定的租赁价款]

银行存款等

[实际支付的税费等]

借：行政支出/事业支出/经营支出等

[支付的相关税费等]

贷：财政拨款预算收入/资金结存

账务处理

注意事项

置换取得(“库存物品”为例) --不同于以非现金资产取得股权投资:

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 [或借差]

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]

 其他收入 [或贷差]

借: 其他支出 [实际支付的补价和其他相关支出]

 贷: 资金结存

■ 账务处理

■ 置换取得并涉及补价的---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 [或借差]

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 [或贷差]

借：其他支出 [实际支付的补价和其他相关支出]

 贷：资金结存

■ 置换取得并涉及补价的---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		[或借差]
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		[或贷差]
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		

（二）计提折旧和摊销

- ● “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”
- ● “无形资产累计摊销”
- 保障性住房参照固定资产计提折旧 ·
- 折旧、摊销相关处理原则遵循相关准则

《固定资产》准则应用指南（财会[2017]4号）

■ ● 固定资产折旧年限

— 通常情况

» 房屋及构筑物/通用设备/家具、用具及装具 ---- 底线

» 专用设备 ---- 区间

— 部门细化的规定

— 单位细化的要求

— 盘盈/无偿调入/接受捐赠/置换资产的折旧年限 - 尚可年限

— 改建/扩建资产的折旧年限 -- 重新确定年限

● 固定资产折旧计提时点

固定资产不提折旧范围:(1)文物和陈列品;(2)动植物;(3)图书、档案;(4)单独计价入账的土地;(5)以名义金额计量的固定资产

- 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**。
- 固定资产的折旧年限一经确定，不得随意变更。

■ 按月计提资产折旧时：

借：业务活动费用 [为履职或开展业务活动使用固..产] 行政/事业
单位管理费用 [为管理活动所使用固定资产] 事业单位
经营费用等 事业单位

贷：固定资产累计折旧(等)

■ 处置固定资产时(关注：账面余额与账面价值):

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
公共基础设施累计折旧 /保障性住房累计折旧

贷：固定资产/公共基础设施/保障性住房 [账面余额]

业务活动费用 与 单位管理费用

- 业务活动费用：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：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。

■ 按月摊销时：

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/公共基础设施累计摊销 等

■ 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]

（三）资产处置

- ● 出售（转让、出让）
- ● 对外捐赠
- ● 无偿调出
- ● 资产置换
- ● 报废、毁损---“待处理财产损溢”
- ● 货币性资产核销

账务处理

- 一般规定：
 - 将资产账面价值核销，转入当期费用
 - 资产处置净收入上缴财政
- 特殊规定
 - 库存物品出售
 - 无形资产转让
 - 政府储备物资
 - 长期股权投资的处置

一般情况（以固定资产为例）

(1) **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]

关注： 是否存在预算会计？

(2) 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

(3) 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

(4) 置换换出固定资产 参照“库存物品”科目的账务处理—
前

特殊规定：

■ 一 库存物品出售

- 可自主出售的，同库存物品发出，按成本计入当期费用
- 经批准对外出售的，同一般情况

■ 一 无形资产转让

- 转让净收入纳入单位预算，计入其他收入
- 转让净收入上缴财政，同一般情况

一 出售政府储备物资

- 销售收入纳入单位预算，计入事业收入
- 销售收入上缴财政，同一般情况

■ （四）资产清查盘点

■ ●主要业务事项

■ — 盘盈

■ — 盘亏（毁损、报废）

■ ●账务处理

— 通过“**待处理财产损溢**”科目

● 设“**待处理财产价值**”、“**处理净收入**”
明细科目

— 一般先记入本科目，按规定报经批准后
及时进行账务处理

现金溢余或短缺

现金溢余 --- (1) 按照溢余金额转入待处理财产损溢:

借: 库存现金

借: 资金结存——货币资金

贷: 待处理财产损溢

贷: 其他预算收入

--- (2) 属于应支付给有关人员或单位的部分:

借: 待处理财产损溢

借: 其他应付款

借: 其他预算收入

贷: 其他应付款

贷: 库存现金

贷: 资金结存--货币资金

--- (2) 属于无法查明原因的部分, 报经批准:

借: 待处理财产损溢

贷: 其他收入

现金短缺--- (1) 按照短缺金额转入待处理财产损溢：

借：待处理财产损溢

借：其他支出

贷：库存现金

贷：资金结存——货币资金

--- (2) 属于应由责任人赔偿的部分：

借：其他应收款

借：库存现金

贷：待处理财产损溢

贷：其他应收款

借：资金结存---货币资金

贷：其他支出

--- (2) 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

盘盈的非现金资产

-
- — 如何确认入账成本？
- ● 四个层次
 - 存货、固定资产、无形资产
- ● 三个层次（无名义金额）
 - 公共基础设施、文物文化资产、政府储备物资
 - 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。▪
注意名义金额的使用范围

- **准则规定：**政府会计主体盘盈的固定资产/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。
- **制度规定：**（1）盘盈的固定资产/存货，其成本按照**有关凭据**注明的金额确定；（2）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；（3）没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照**重置成本**确定。（4）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**入账。

盘盈的非现金资产

(1) 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

(2) --①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]

■ (2) --②报经批准后处理时

A --对于非流动资产-以前年度取得的：

借：待处理财产损溢

贷：以前年度盈余调整

B--对于非流动资产-本年取得的：

按照当年取得相关资产进行账务处理

■ 盘亏或毁损、报废的非现金资产

(1) 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

 /无形资产累计摊销

贷：库存物品/固定资产/公共基础设施/无形资产等

(2) 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

(3) --①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：待处理财产损益——处理净收入

(3) --②发生的相关费用：

借：待处理财产损益——处理净收入

贷：库存现金/银行存款等

(4) 收支结清，处理收入

大于相关费用的（或相反？）：

借：待处理财产损益——处理净收入

贷：应缴财政款

以上会计处理的几个会计问题：

问题1：（3）--① 和 （3）--②是否有预算会计处理？为什么？

问题2：（4）收支结清，如果处理收入小于相关费用，应如何进行会计处理？ 损失—费用—其他费用？ 处置费用？

问题3：资产处置一定要使用“待处理财产损溢”账户吗？

问题4：如何理解“待处理财产损溢”账户？比如其性质？ 明细设户一定要有吗？

【请你一试1】

- 某行政事业单位上半年支付以下款项：
 - (1) 购买一批价值为**2**万元的办公用品；
 - (2) 信息化系统建设项目中的软件研发支出**500**万元；
 - (3) 购买一批价值**800**万元的办公家具；
 - (4) 为建办公楼购买一块地，价值**4000**万元；
 - (5) 因开展业务或其他活动需要购买一批陈列品（包括文物），价值**900**万元；
 - (6) 承（4），为建办公楼专门购买一批价值**500**万元材料；
 - (7) 对某一正在使用大型设备进行技术改造，支付**600**万元；

要求：指出以上支付应列入的会计账户？编制会计分录？【假设前三项通过财政授权支付，后四项通过财政直接支付】

- (1) 库存物品
- (2) 应当通过“在建工程”科目核算【“研发支出”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。】
- (3) 固定资产 (4) 无形资产
- (5) = (3) 【“文物文化资产”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。】
- (6) 工程物资 (7) 在建工程

- **【请你一试2】** 某行政事业单位某年末进行财产大清查，发现有以下资产价值需要进一步确定：
 - (1) 账外有一批电脑设备，经查属于一年前同行业某单位无偿调拨来的，当时因为无法估价，所以没有入账；
 - (2) 有一公共基础设施，由于有多个政府会计主体共同管理维护的，所以当时没有入账；按照新准则新制度规定，本单位是该基础设施的主要维护责任者，故按照要求入账核算；
 - (3) 盘盈一批家具，原因不明；
 - (4) 盘盈一辆八成新的轿车，经查，系当年以一批办公设备置换而来，因找不到账务处理依据，故没有入账；
- 要求：如何确定以上各项资产的价值？涉及的主要账户？

三、变化较大的账务处理说明

- 资产类科目几个共性业务处理
 - - 资产取得
 - - 计提折旧/摊销
 - - 资产处置
 - - 清查盘点
- 对外投资（事业单位）
- 在建工程

对外投资（仅涉及事业单位）

- 涉及的主要科目：
 - 短期投资
 - 长期债券投资
 - 长期股权投资
 - 应收股利
 - 应收利息
 - 权益法调整（净资产类）
 - 投资收益（投资预算收益）
 - 投资支出
- 涉及的会计准则——《投资》

短期投资 • 不确认应收利息/应收股利

【收付实现制，简化会计处理】

• 长期债券投资

(1) 取得长期债券投资时：

借：长期债券投资——成本

 应收利息[支付价款中包含的已到付息期但尚未领取利息]

 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

■ 收到支付价款中包含的利息时

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

[分期付款、到期还本]

或：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（对外出售）长期债券投资本息

借：银行存款等 [实际收到的款项] ✓

贷：长期债券投资 [账面余额] ✓

/ 应收利息 ✓

投资收益 [投资损失时记借方]

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

■ 长期股权投资——（1）取得时

- 以现金取得的，参照“长期债券投资”
- 以非现金取得的，参照置换取得库存物品
- 以未入账的无形资产取得的，按照评估价值加相关税费作为投资成本

借：长期股权投资

借：其他支出[付相关税费]

贷：银行存款/其他应交税费等

贷：资金结存

其他收入

- 接受捐赠、无偿调入的，同其他资产的处理

长期股权投资方法的适用范围

- 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。

■ 长期股权投资——（2）持有期间

- **一成本法** • 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

- 后期收到现金股利或利润时：

借：银行存款

 借：资金结存——货币资金

 贷：应收股利

 贷：投资预算收益

一权益法

设“成本”、“损益调整”、“其他损益变动”

明细

- 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

被投资单位除净损益/利润分配以外的其他所有者权益变动时，按其份额：

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：权益法调整 或相反分录

■ 长期股权投资——（3）出售（转让）时：

① 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

② 处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资

---1) 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]

---2) 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 [价款-投资账面余额-应收股利-相关税费后=差额]

应缴财政款

[贷差]

借: 资金结存---货币资金

[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

③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

**注意：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。

■ -权益法改为成本法

借：长期股权投资

贷：长期股权投资——成本

——损益调整

——其他权益变动

■ -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]

三、变化较大的账务处理说明

- 资产类科目几个共性业务处理
 - — 资产取得
 - — 计提折旧/摊销
 - — 资产处置
 - — 清查盘点
- 对外投资（事业单位）
- 在建工程

■ 在建工程

- ● 总说明
- – 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。
- 主要核算内容
 - 核算单位在建的建设项目工程的实际成本
 - 不区分基本建设与非基本建设
 - 批判继承《国有建设单位会计制度》的内容
 - 按项目单独核算

■ 涉及的相关科目

— 资金类科目

— 工程物资

— 预付账款

— 固定资产/无形资产/公共基础设施/保障性住房 等

■ 明细科目设置：

1.“建筑安装工程投资”

2.“设备投资”

3.“待摊投资”

4.“其他投资”

5.“待核销基建支出”

6.“基建转出投资”

■ 并按照具体项目进行明细核算

1.建筑安装工程投资的基本会计处理

- **核算范围**：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**。
- **明细设户**：“建工工程” / “安装工程”

(1) 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

(2) 改扩建过程中替换（拆除）原资产某些组成部分：

借：待处理财产损溢

贷：在建工程——建筑安装工程投资 ？

- 固定资产拆除部分的账面价值，比照同类或类似固定资产的实际成本或市场价格及其拆除部分占全部固定资产价值的比例确定。

- 【解读固定资产会计准则】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。

(3) 为保证固定资产正常使用发生的日常维修等支出:

借:业务活动费用、单位管理费用 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

- **2019年7月30日**，某行政事业单位一台设备出现故障，经检修发现是一台电机严重磨损，需要更换。该设备购买于**2015年7月份**，原价**400 000元**（其中的电机在当时的市场价格为**85 000元**），预计使用年限为**10年**，年限平均法计提折旧。为了**提高该设备的工作效率，单位决定对其进行改造**，为此购买了一台功率更大的电机进行更换，新电机购置价款**82 000元**，增值税**13 120元**；款项已通过财政直接支付，改造过程中还发生其他辅助费用**15 000元**，零余额账户支付。设备于**2019年年末完成**，**2020年1月**开始启用。

(1) 固定资产转入在建工程:

借: 在建工程	240 000
固定资产累计折旧 (40万/10×4)	160 000
贷: 固定资产	400 000

借: 待处理财产损溢	51 000
贷: 在建工程	51 000

终止确认旧电机账面价值=85 000- (85 000/10) ×4=51 000

借: 资产处置费用	51 000
贷: 待处理财产损溢	51 000

(2) 更新改造支出:

借: 在建工程	95 120
贷: 财政拨款收入	95 120

借：行政支出/事业支出等 95 120
贷：财政拨款预算收入 95 120

借：在建工程 15 000
贷：零余额账户用款额度 15 000

借：行政支出/事业支出等 15 000
贷：资金结存 15 000

(3) 设备重新启用：

借：固定资产 (240000-51000+95120+15000) 299 120
贷：在建工程 299 120

(1) 单位对于发包建筑安装工程，发包工程预付工程款时：

借：预付账款--预付工程款 借：行政支出/事业支出等

贷：财政拨款收入...等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

(2) 据建筑安装工程价款结算账单与施工企业结算工程价款：

借：在建工程——建筑安装工程投资

贷：预付账款 / 财政拨款收入/零余额账户用款额度

/应付账款 / 银行存款

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

(1) 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

-----以上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.设备投资基本会计处理

(1) 购入设备时（需要安装的设备）：

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

思考：如果购入不需要安装的设备，该如何进行会计处理？

(2) 设备安装完毕，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工器具交付使用时：

借：固定资产/库存物资

贷：在建工程——设备投资

注意：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.待摊投资的基本会计处理

- 核算范围：应分摊计入工程成本或设备的各项间接费用
- 内容类别：
 1. 勘察费及项目其他前期费用；
 2. 土地征用及迁移补偿费、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. 临时设施费、监理费及其他管理性质的费用；
 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. 工程检测费及其他检验检测类费用。
 7. 器材处理亏损、设备盘亏及毁损、单位工程报废毁损净损失及其他损失。

- **—会计处理原则：**先在“在建工程—待摊投资”明细账户中归集；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[详见（4）]。

(1) 发生构成待摊投资的各种费用时：

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

(2) 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

(3) 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【自然灾害、管理不善等原因造成的】：

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]

(4) 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.其他投资的基本会计处理

核算范围：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。

明细设户：“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

(1) 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

贷: 财政拨款预算收入/资金结存

(2) 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.基建转出投资的基本会计处理

- 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。

(1) 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



(2) 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.待核销基建支出的基本会计处理

- 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。

(1) 发生各类待核基建支出时【如江河清障、航道清淤】：

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

(2) 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

(3) 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

(4) 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



非资产要素讲解——负债

定义： 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。 ▫ **确认条件：** 符合负债定义的同时，须满足以下

条件： （1）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；

（2）该义务的金额能够可靠地计量。

负债类科目

- 1 短期借款 事业单位
- 2 应交增值税
- 3 其他应交税费
- 4 应缴财政款
- 5 应付职工薪酬
- 6 应付票据 事业单位
- 7 应付账款
- 8 应付政府补贴款 行政单位

9 应付利息 事业单位

10 预收账款 事业单位

11 其他应付款

12 预提费用

13 长期借款 事业单位

14 长期应付款

15 预计负债

16 受托代理负债

新增科目4个；

“应缴财政专户款” + “应缴国库款” = 1个

(一) 应交增值税 “营改增”改革,与《增值税会计处理规定》一致。

■ 一般纳税人明细科目设置:

(一) “应交税金”,其明细账内设置以下专栏:

- 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增值税额;
- 2.“已交税金”专栏,记录单位当月已缴纳的应交增值税额;

3. “转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏，分别记录一般纳税人月终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，记录单位销售资产或服务应收取的增值税额；
6. “进项税额转出”专栏，记录单位购进资产或服务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”，核算月度终了从“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”，核算转让不动产、提供不动产经营租服务等，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”，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”，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”，核算单位销售资产或服务，已确认 相关收入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”，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”，核算单位转让金融商品 发生 的增值税额。
- （九）“代扣代缴增值税”，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。

小规模纳税人明细科目设置：

- （一）“转让金融商品应交增值税”
- （二）“代扣代缴增值税”

账务处理——一般纳税人--取得资产或接受劳务:

■ 1. 购入资产或服务时

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/待认证的不可抵扣进项税额]

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）

2. 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]

 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

3.购进增值税应税项目资产后，发生非正常损失或改变用途时：

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时：
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
固定资产、无形资产按照调整后账面价值在剩余年限内计提折旧或摊销

- 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）

4. 购进资产或服务时作为扣缴义务人[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]

借：业务活动费用/库存物品/工程物资/固定资产 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——代扣代缴增值税

实际缴纳代扣代缴增值税时

借：应交增值税——代扣代缴增值税

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]

■ 一般纳税人--销售资产或提供服务:

■ 1. ①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

 /应交增值税--待转销项税额

 [确认收入时点早于增值税纳税义务发生时点的]

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

② 实际发生纳税义务时：

借：应交增值税——待转销项税额

贷：应交增值税——应交税金（销项税额）

/应交增值税——简易计税

纳税义务发生时点早于确认收入时点时

借：应收账款

贷：应交增值税——应交税金（销项税额）

/应交增值税——简易计税

■ 2. 金融商品转让

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

借：应交增值税--转让金融商品应交增值税 [可结转下月抵扣税额]

贷：投资收益 [按净损失计算的应纳增值税]

■ 交纳增值税时（“应交增值税”为贷方余额时）

借：应交增值税--转让金商应交增值税 借：投资预算收益等

 贷：银行存款等

 贷：资金结存

年末如有借方余额 借：投资收益

 贷：应交增值税--转让金商应交增值税

一般纳税人--月末转出多交增值税和未交增值税:

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

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）

一般纳税人--**交纳增值税:**

(1) 本月缴纳本月增值税时

借: 应交增值税--应交税金 (已交税金) 借: 事业支出/经营支出
 贷: 银行存款/零余额账户用款额度等 贷: 资金结存

(2) 本月缴纳以前期间未交增值税

借：应交增值税——未交税金

借：事业(经营)支出

贷：银行存款/零余额账户用款额度等

贷：资金结存

(3) 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

同上

月末：借：应交增值税--未交税金

贷：应交增值税——预交税金

(4) 当期直接减免的的增 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

账务处理---**小规模纳税人**--购入应税资产或服务:

1.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]

2.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——代扣代缴增值税

小规模纳税人--销售应税资产或提供应税服务：

1.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

金融商品转让 同一般纳税人

2.交纳增值税

借：应交增值税 借：事业支出/经营支出等

贷：银行存款等 贷：资金结存

（二）应付职工薪酬

■ 核算内容：

——应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬

工资和津贴补贴[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（含职业年金；从职工工资中扣缴金额+为职工缴纳的相应金额）。

住房公积金（从职工工资中扣缴金额+为职工缴纳的相应金额）。

■ **设置相应明细科目**

■ 应付职工薪酬---明细账户 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

- 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。
-
-

(1) 计算确认当期薪酬:

借: 业务活动费用/单位管理费用/经营费用
/在建工程/加工物品/研发支出等

贷: 应付职工薪酬--基本工资/社会保险费/住房公积金 单位负担

(2) 向职工支付薪酬：

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

代扣个人所得税/社会保险费/住房公积金/为职工垫付款项：

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

/应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金 个人负担

/其他应收款

(3) 缴纳社保保险费/住房公积金:

借: 应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金 100%

贷: 财政补助收入/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 100%

（三）应付利息

- 核算内容：——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。

- 按期计提利息时：

借：在建工程 [专门借款建设期间利息]

其他费用 [专门借款非建设期间利息和其他借款利息]

贷：应付利息。

- 实际支付利息时：

借：应付利息 借：其他支出

贷：银行存款 贷：资金结存—货币资金

（四）其他应付款

- 核算范围：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。

■ 关注（1）：**公务卡持卡人报销**时，按照审核报销的金额：

借：业务活动费用/单位管理费用

贷：其他应付款

偿还公务卡欠款：

借：其他应付款

贷：零余额账户用款额度等

另：预算会计

---如果先还公务卡款，后报销？其他应收款·

关注（2）：同级财政部门**预拨下期预算款**和**没有纳入预算的暂付款项：**

---实际收到时：

借：银行存款等

贷：其他应付款

有预算会计核算吗？

---待到下一预算期或批准纳入预算时(关注预算会计):

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

关注（3）：无法偿付或债权人豁免偿还的其他应付款项时：

借：其他应付款

贷：其他收入

采用实拨资金方式通过单位转拨给下属单位的财政拨款，也通过“其他应付款”科目核算

■ 暂收款项的会计处理：

(1) 取得暂收款项时：

借：银行存款等

贷：其他应付款

(2) 退回（转拨）暂收款时：

借：其他应付款

贷：银行存款等

或 (2) 确认收入时：

借：其他应付款 借：资金结存

贷：事业收入等 贷：事业预算收入等

（五）预提费用

- **核算范围：**（1）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。（2）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。

(1) 项目间接费用或管理费

---按规定计提项目间接费用或管理费时(关注预算会计的调整)：

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

- **非财政拨款结转**：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。
- **非财政拨款结余**：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。

(2) 其他预提费用

---按照规定**预提**每期租金等费用时：

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

（六）长期借款

- 核算内容：
- 借款本金和一次还本付息的借款应支付的利息。
- 设置“本金”和“应计利息”明细科目

(七) 预计负债

- 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。

--确认时， 借：业务活动费用/经营费用/其他费用等
 贷：预计负债

--实际偿付时， 借：预计负债 借：行政(事业/经营)支出
 贷：银行存款等 贷：资金结存

--根据确凿证据调整时，

借：有关科目

贷：预计负债（或相反分录）

【案例分析】2019年年末，某行政事业单位接受有关方面的财务大检查。检查者对该单位以下情况提出质疑：

- (1) 单位有一笔列入支出科目的100万元房屋大修款支付；**
- (2) 检查该单位一批以名义金额计量的资产中，有一批物资属于民政部下拨的政府储备物资，有一批财产属于履行职能中没收的，还有一批属于接受当地企业捐赠的家具；**
- (3) 检查该单位固定资产中，其中办公楼总造价中建筑安装工程投资1000万，设备投资500万，购买土地3000万元；**
- (4) 检查该单位业务活动费用账户，其中有一笔12万元的款项系支付次年的保险费；**
- (5) 检查“其他应付款”账户，其中5000元属于已还款尚未报销的公务卡款项；10000元属于因债主失踪无法偿还的款项；**

(6) 抽查2018年记账凭证，其中有一笔暂借给本单位职工（假设借款合规），该单位编制的会计分录如下：

借：其他支出 10 000

贷：零余额账户用款额度 10 000

(7) 该单位当年发生一笔以土地置换外单位八成新的办公楼的经济业务。该单位的会计处理如下：根据办公楼的评估价5000万元作为“固定资产”入账，并将其两成的数额借记“固定资产累计折旧”。

要求：判断检查者的质疑是否正确？能否解释？

(1) 长期待摊费用，业务活动费用或单位管理费用

(2) 政府储备物资---委托方，受托代理资产---受托方；罚没物资成本无法可靠确定的，备查簿登记