

第十八章 政府会计

【本章考情分析】

本章阐述政府会计概述和政府单位特定业务的核算。2018年考题为判断题，分数不高，2019年本章系重新编写，属于比较重要章节。

【本章主要内容】

第一节 政府会计概述

第二节 政府单位特定业务的核算

第一节 政府会计概述

- ◇政府会计标准体系
- ◇政府会计标准体系的适用范围
- ◇政府会计核算模式
- ◇政府会计要素及其确认和计量
- ◇政府决算报告和财务报告

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体的财务状况、运行情况、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。

一、政府会计标准体系

我国的政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

二、政府会计标准体系的适用范围

政府会计标准体系适用于政府会计主体。政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门负责的财政总会计。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，其会计核算不适用政府会计标准体系。

三、政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成，实行“双功能、双基础、双报告”的核算模式，具体内容如下：

“双功能”。政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。预算会计应准确完整反映政府预算收入、预算支出和预算结余等预算执行信息，财务会计应全面准确反映政府的资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息。

“双基础”。预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；财务会计实行权责发生制。

“双报告”。政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。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。

在“双功能、双基础、双报告”的核算模式下，政府单位应当对预算会计和财务会计进行平行记账。平行记账的基本规则是“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”。

四、政府会计要素及其确认和计量

（一）政府预算会计要素

政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

1. 预算收入

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。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。

2. 预算支出

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。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。

3. 预算结余

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。

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終了，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。

【真题·多选题】下列各项中，属于政府预算会计要素的有（ ）。(2019年)

- A. 预算结余
- B. 预算收入
- C. 净资产
- D. 预算支出

【答案】ABD

【解析】政府预算会计要素包括：预算收入、预算支出和预算结余。

(二) 政府财务会计要素

政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

1. 资产

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。

政府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。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。无法采用历史成本、重置成本、现值和公允价值计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

2. 负债

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。

政府负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

3. 净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其**金额取决于资产和负债的计量。**

4. 收入

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。

5. 费用

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。

【真题·判断题】政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。（ ）(2018年)

【答案】√

五、政府决算报告和财务报告

(一) 政府决算报告

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。

(二) 政府财务报告

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。

第二节 政府单位特定业务的核算

- ◇政府单位会计核算的基本特点
- ◇国库集中支付业务的核算
- ◇应收账款和坏账准备的核算
- ◇长期投资的核算
- ◇无形资产的核算
- ◇公共基础设施和政府储备物资的核算
- ◇资产处置的核算

- ◇ 受托代理资产和受托代理负债的核算
- ◇ 待摊费用和预提费用的核算
- ◇ 借款的核算
- ◇ 合并财务报表

政府单位财务会计的原理和方法与企业会计基本一致，但与企业会计不同的是，**政府单位会计核算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。本节主要介绍政府单位与企业会计处理不同的部分特定业务的会计核算。

一、政府单位会计核算的基本特点

政府单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能。

（一）单位预算会计

单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定。

预算会计等式：预算收入-预算支出=预算结余

为了在预算会计三要素中实现会计复式记账，在日常核算时，单位应当设置“**资金结存**”科目，核算纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。根据资金支付方式及资金形态，“**资金结存**”科目应设置“**零余额账户用款额度**”“**货币资金**”“**财政应返还额度**”三个明细科目。年末预算收支结转后，“资金结存”科目借方余额与预算结余类科目合计贷方余额相等。

（二）单位财务会计

单位财务会计实行权责发生制。

反映单位财务状况的等式：资产-负债=净资产

反映单位运行情况的等式：收入-费用=本期盈余

本期盈余经分配后最终转入净资产。

【提示 1】对于不涉及现金收支的业务，仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理；**对于单位受托代理的现金以及应上缴财政的现金等现金收支业务，由于不纳入部门预算管理，也仅需进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。**

【提示 2】单位财务会计核算中关于应交增值税的会计处理与企业会计基本相同，但是**在预算会计处理中，预算收入和预算支出包含了销项税额和进项税额，实际缴纳增值税时计入预算支出。**

【真题·判断题】根据《政府会计准则——基本准则》的规定，行政事业单位对于纳入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。（ ）（2018年）

【答案】√

二、国库集中支付业务的核算

实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

（一）财政直接支付的程序

在这种支付方式下，政府单位提出支付申请，由财政部门发出支付令，再由代理银行经办资金支付。对于财政直接支付的资金，**政府单位应于收到财政国库支付执行机构委托银行转来的“财政直接支付入账通知书”时，按入账通知书中标明的金额进行会计处理。**年度终了，政府单位还应依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，进行相应会计处理。

（二）财政授权支付的程序

在这种支付方式下，政府单位申请到的是用款限额而不是存入单位账户的实有资金，单位可以在用款限额内自行开具支付令，再由代理银行向收款人付款。**政府单位应在收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”以及支用额度时，进行类似于收支银行存款的会计处理。**年度终了，政府单位应当依据代理银行提供的对账单作注销额度的会计处理；如果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，政府单位还应根据两者的差额，进行相应会计处理。

（三）国库集中支付业务的账务处理

政府单位核算国库集中支付业务，应当在进行预算会计核算的同时进行财务会计核算。政府单位在财务会计中应当设置“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目，在预算会计中应设置“财政拨款预算收入”“资金结存——零余额账户用款额度”“资金结存——财政应返还额度”科目。

预算会计	财务会计
财政拨款预算收入	财政拨款收入
资金结存——零余额账户用款额度	零余额账户用款额度
资金结存——财政应返还额度	财政应返还额度

1. 直接支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
(1) 收到“财政直接支付入账通知书”时	借：行政支出、事业支出等 贷：财政拨款预算收入	借：库存物品/固定资产、应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用等 贷：财政拨款收入
(2) 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：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入
(3) 下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——财政应返还额度	借：库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用等 贷：财政应返还额度

【教材例 18-1】2×19 年 4 月 9 日，某事业单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请支付第三季度水费 105 000 元。4 月 18 日，财政部门经审核后，以财政直接支付方式向自来水公司支付了该单位的水费 105 000 元。4 月 23 日，该事业单位收到了“财政直接支付入账通知书”。事业单位的账务处理如下：

借：单位管理费用 105 000
贷：财政拨款收入 105 000

同时，
借：事业支出 105 000
贷：财政拨款预算收入 105 000

【教材例 18-2】2×19 年 12 月 31 日，某行政单位财政直接支付指标数与当年财政直接支付实际支出数之间的差额为 100 000 元。2×20 年初，财政部门恢复了这单位的财政直接支付额度。2×20 年 1 月 15 日，这单位以财政直接支付方式购买一批办公用物资（属于上年预算指标数），支付给供应商 50 000 元价款。该行政单位的账务处理如下：

(1) 2×19 年 12 月 31 日补记指标。
借：财政应返还额度——财政直接支付 100 000
贷：财政拨款收入 100 000

同时，
借：资金结存——财政应返还额度 100 000
贷：财政拨款预算收入 100 000

(2) 2×20 年 1 月 15 日使用上年预算指标购买办公用品。
借：库存物品 50 000
贷：财政应返还额度——财政直接支付 50 000

同时，
借：行政支出 50 000

贷：资金结存——财政应返还额度

50 000

2. 授权支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
(1) 收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入
(2) 按规定支用额度时，按照实际支用的额度	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——零余额账户用款额度	借：库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用等 贷：零余额账户用款额度
(3) 年末，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：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	借：财政应返还额度 贷：零余额账户用款额度
(4) 下年年初恢复额度时	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	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付
(5) 年末，政府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：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入
(6) 下年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时	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	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度

【教材例 18-3】2×19 年 3 月，某科研院所根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请财政授权支付用款额度

180 000 元。4 月 6 日，财政部门经审核后，以财政授权支付方式下达了 170 000 元用款额度。4 月 8 日，该科研院所收到了代理银行转来的“授权支付到账通知书”。该科研院所的账务处理如下：

借：零余额账户用款额度 170 000
贷：财政拨款收入 170 000

同时，

借：资金结存——零余额账户用款额度 170 000
贷：财政拨款预算收入 170 000

【教材例 18-4】2×19 年 12 月 31 日，某事业单位经与代理银行提供的对账单核对无误后，将 150 000 元零余额账户用款额度予以注销。另外，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，未下达的用款额度为 200 000 元。2×20 年度，该单位收到代理银行提供的额度恢复到账通知书及财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度。该事业单位的账务处理如下：

(1) 2×19 年 12 月 31 日注销额度

借：财政应返还额度——财政授权支付 150 000
贷：零余额账户用款额度 150 000

同时，

借：资金结存——财政应返还额度	150 000
贷：资金结存——零余额账户用款额度	150 000

(2) 2×19年12月31日补记指标数。

借：财政应返还额度——财政授权支付	200 000
贷：财政拨款收入	200 000

同时，

借：资金结存——财政应返还额度	200 000
贷：财政拨款预算收入	200 000

(3) 2×20年初恢复额度。

借：零余额账户用款额度	150 000
贷：财政应返还额度——财政授权支付	150 000

同时，

借：资金结存——零余额账户用款额度	150 000
贷：资金结存——财政应返还额度	150 000

(4) 2×20年收到财政部门批复的上年未下达的额度。

借：零余额账户用款额度	200 000
贷：财政应返还额度——财政授权支付	200 000

同时，

借：资金结存——零余额账户用款额度	200 000
贷：资金结存——财政应返还额度	200 000

三、应收账款和坏账准备的核算

应收账款是指政府单位因出租资产、出售物资等应收取的款项以及事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项。政府单位应视应收账款收回后是否需要上缴财政进行不同的会计处理。**对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款不计提坏账准备。**

目前，我国政府会计核算中，仅引入了坏账准备这一资产减值准备项目。除了对事业单位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外，对于其他资产均未要求计提减值准备。

(一) 应收账款的核算

业务事项		财务会计	预算会计
(1) 发生应收账款	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	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	——
	报批后予以核销	借：坏账准备/应缴财政款 贷：应收账款	——

(3) 逾期无法收回的应收账款	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	——

(二) 坏账准备

坏账是指政府单位无法收回或收回的可能性极小的应收款项，由于发生坏账而产生的损失，称为坏账损失。坏账准备是采用备抵法核算坏账损失时，对应收款项计提的减值准备。事业单位应当于每年末，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。

1. 坏账准备的计提方法。

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。

应收款项余额百分比法，是根据会计期末应收款项的余额和估计的坏账比率，估计坏账损失，计提坏账准备的方法。

账龄分析法，是根据应收款项账龄的长短来估计坏账的方法。账龄指的是债务人所欠账款的时间。虽然应收款项能否收回以及能收回多少，不一定完全取决于时间的长短，但一般来说，账龄越长，发生坏账的可能性就越大。

个别认定法，是根据每一项应收款项的情况来估计坏账损失的方法。

2. 当期应补提或冲减的坏账准备金额的计算公式。

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-“坏账准备”科目期末贷方余额（或+“坏账准备”科目期末借方余额）。

3. 坏账准备的账务处理。

(1) 提取坏账准备时

借：其他费用
 贷：坏账准备

(2) 冲减坏账准备时

借：坏账准备
 贷：其他费用

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：坏账准备

 贷：应收账款、其他应收款

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：应收账款、其他应收款

 贷：坏账准备

同时

借：银行存款

 贷：应收账款、其他应收款

并且在预算会计中：

借：资金结存——货币资金

 贷：非财政拨款结余

【教材例 18-5】2×19 年 12 月 31 日，某事业单位应收账款余额为 1 000 000 元，该单位经分析应收账款的性质、构成及以往坏账损失发生率等因素后，估计有 4%的应收账款可能无法收回，因此确定坏账准备的提取比例为应收账款余额的 4%。2×20 年 9 月，该单位发现有 20 000 元的应收账款已经确实无法收回，按规定报经批准后核销坏账。

2×20年12月31日,该单位应收账款余额为2 000 000元,该单位估计的坏账准备的计提比率仍然为年末应收账款余额的4%。假定该单位在2×19年之前未计提过坏账准备,该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。该单位的账务处理如下:

(1) 2×19年12月31日计提坏账准备。

该单位应计提的坏账准备金额=1 000 000×4%=40 000(元)

借:其他费用 40 000
 贷:坏账准备 40 000

(2) 2×20年9月核销坏账。

借:坏账准备 20 000
 贷:应收账款 20 000

(3) 2×20年12月31日补提坏账准备。

该单位2×20年末“坏账准备”科目余额应为:

2 000 000×4%=80 000(元)

年末计提坏账准备前,“坏账准备”科目的贷方余额为:

40 000-20 000=20 000(元)

2×20年末应补提的坏账准备金额为:

80 000-20 000=60 000(元)

借:其他费用 60 000
 贷:坏账准备 60 000

【教材例 18-6】2×19年12月31日,某事业单位应收账款余额、账龄、根据经验估计的坏账损失比率,以及预计坏账损失金额如表 18-1 所示。

表 18-1

金额单位:元

应收账款账龄	应收账款余额	估计损失比率	预计损失金额
1年以内	200 000	5%	10 000
1-2年(含1年)	100 000	20%	20 000
2-3年(含2年)	50 000	40%	20 000
3年以上(含3年)	10 000	60%	6 000
合计	360 000		56 000

由表 18-1 可知,该单位在 2×19 年 12 月 31 日的 360 000 元应收账款的预计坏账损失为 56 000 元,假定年末计提坏账准备前“坏账准备”科目的借方余额为 10 000 元,并且该单位其他应收款预计不会发生坏账损失,则年末应补提的坏账准备金额为 66 000 元(56 000+10 000)。该单位的账务处理如下:

借:其他费用 66 000
 贷:坏账准备 66 000

【教材例 18-7】2×19年12月31日,某事业单位对应收账款进行了全面检查,确定按应收账款余额的4%计提坏账准备。12月31日,该单位应收账款余额为600 000元,计提坏账准备前“坏账准备”科目的贷方余额为30 000元。假定该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。该单位的账务处理如下:

2×19年12月31日该单位应计提坏账准备金额=600 000×4%=24 000(元)

该单位应冲减坏账准备金额=30 000-24 000=6 000(元)

借:坏账准备 6 000
 贷:其他费用 6 000

四、长期投资的核算

长期投资是事业单位取得的持有时间超过1年(不含1年)的债权和股权性质的投资。为了核算长期投资业务,事业单位应当在财务会计中设置“长期股权投资”“长期债券投资”“投资收益”“权益法调整”等科目,在预算会计中设置“投资支出”“投资预算收益”等科目。“长期债券投资”科目下应设置“成本”和“应计利息”明细

科目：长期股权投资采用权益法核算的，应当在“长期股权投资”科目下按照“成本”“损益调整”“其他权益变动”设置明细科目。

(一) 长期债券投资

业务事项		财务会计	预算会计
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
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
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
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

【教材例 18-8】2×19 年 7 月 1 日，某事业单位以银行存款购入 3 年期国债 120 000 元，年利率为 4%，按年分期付息，到期还本，付息日为每年 7 月 1 日，最后一年偿还本金并支付最后一次利息。假定不考虑相关税费。该单位的账务处理如下：

(1) 2×19 年 7 月 1 日购入国债。

借：长期债券投资 120 000
 贷：银行存款 120 000

同时，

借：投资支出 120 000
 贷：资金结存——货币资金 120 000

(2) 2×19~2×21 年每年 12 月 31 日计提债券利息 2 400 元 (120 000×4%÷12×6)。

借：应收利息 2 400
 贷：投资收益 2 400

(3) 2×20、2×21 年每年 7 月 1 日实际收到利息。

借：银行存款 4 800
 贷：应收利息 2 400
 投资收益 2 400

同时，

借：资金结存——货币资金 4 800
 贷：投资预算收益 4 800

(4) 2×22年7月1日，收回债券本息。

借：银行存款 124 800
 贷：长期债券投资 120 000
 应收利息 2 400
 投资收益 2 400

同时，

借：资金结存——货币资金 124 800
 贷：其他结余 120 000
 投资预算收益 4 800

本例中，如果该事业单位编制月度财务报表，则应当按月计提债券利息。

(二) 长期股权投资

业务事项		财务会计	预算会计
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(如固定资产)	借：长期股权投资(评估价值和相关税费的合计金额) 固定资产累计折旧 资产处置费用(借方差额) 贷：固定资产 银行存款/其他应交税费 其他收入(贷方差额)	借：其他支出[支付的相关税费] 贷：资金结存
	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
持有长期股权投资期间(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	——
	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

持有长期股权投资期间（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	——
	被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动时，按照其份额	借：长期股权投资——其他权益变动 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
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 银行存款[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
	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。	——

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。

【教材例 18-9】甲科研事业单位（简称“甲单位”）报经批准于 2×19 年 1 月 10 日以自行研发的专利技术作价出资，与乙企业共同成立丙有限责任公司（假定相关的产权手续于当日办理完毕）。甲单位该专利技术账面余额 40 万元，累计摊销 10 万元，评估价值 300 万元，丙公司注册资本 500 万元，甲单位股权比例为 60%，能够决定丙公司财务和经营政策，2×19 年丙公司全年实现净利润 300 万元，除净利润以外的所有者权益减少额为 50 万元，2×20 年 4 月，丙公司宣告向股东分派利润 100 万元，6 月，丙公司实际向股东支付了利润 100 万元。

2×20 年丙公司全年发生净亏损 800 万元，2×21 年丙公司全年实现净利润 200 万元假定不考虑税费等其他因素。甲单位的账务处理如下：

（1）2×19 年 1 月以无形资产取得长期股权投资。

借：长期股权投资——丙公司（成本）	3 000 000
无形资产累计摊销	100 000
贷：无形资产	400 000
其他收入	2 700 000

（2）2×19 年 12 月 31 日。

确认对丙公司投资收益：

借：长期股权投资——丙公司（损益调整）	1 800 000
贷：投资收益	1 800 000

确认丙公司除净利润以外的所有者权益减少额中应分担的份额：

借：权益法调整 300 000
 贷：长期股权投资——丙公司（其他权益变动） 300 000

(3) 2×20 年 4 月确认丙公司宣告分派利润中应享有的份额。

借：应收股利 600 000
 贷：长期股权投资——丙公司（损益调整） 600 000

宣告分派利润后“长期股权投资——丙公司”科目的账面余额=3 000 000+1 800 000-300 000-600 000=3 900 000（元）

2×20 年 6 月，实际收到丙公司发放的股利：

借：银行存款 600 000
 贷：应收股利 600 000

同时，

借：资金结存——货币资金 600 000
 贷：投资预算收益 600 000

(4) 2×20 年 12 月 31 日，确认对丙公司的投资损失。

可减少“长期股权投资——丙公司”科目账面余额的金额为 3 900 000 元

借：投资收益 3 900 000
 贷：长期股权投资——丙公司 3 900 000

备查登记中应记录未减记长期股权投资的金额为 900 000 元（8 000 000×60%-3 900 000）

(5) 2×21 年 12 月 31 日，确认对丙公司的投资收益。

可恢复“长期股权投资——丙公司”科目账面余额=300 000 元（2 000 000×60%-900 000）

借：长期股权投资——丙公司（损益调整） 300 000
 贷：投资收益 300 000

五、无形资产的核算

政府单位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。政府单位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。

为了核算无形资产相关业务，政府单位应当在财务会计中设置“无形资产”“无形资产累计摊销”“研发支出”等科目。

(一) 无形资产的取得

政府单位取得无形资产的方式主要包括外购、自行研发和无偿调入。无形资产在取得时按照成本进行初始计量，并分别不同取得方式进行会计处理。

1. 外购的无形资产

政府单位外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）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。

业务事项		财务会计	预算会计
无形资产取得	外购的无形资产	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
	委托软件公司开发的软件，按照合同约定预付开发费用时	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
--	-----------------------------	---	---

【教材例 18-10】2×19 年 6 月，某事业单位使用财政项目拨款资金购入一项专利权，价款为 1 000 000 元，以**财政直接支付**的方式支付。6 月 20 日，该事业单位收到“财政直接支付入账通知书”假定不考虑相关税费，该事业单位的账务处理如下：

2×19 年 6 月 20 日购入专利权时：

借：无形资产 1 000 000
 贷：财政拨款收入 1 000 000

同时，

借：事业支出 1 000 000
 贷：财政拨款预算收入 1 000 000

【教材例 18-11】2×19 年 1 月 3 日，甲事业单位（简称“甲单位”）与乙软件公司签订合同，委托乙软件公司开发一套用于专业业务活动的业务管理系统。合同约定，自合同签订后 10 日内甲单位预付开发费用 100 万元，开发完交付使用后甲单位支付剩余开发费用 100 万元。1 月 10 日，甲单位以银行存款支付了 100 万元预付款项。6 月 10 日，软件开发完成交付使用，甲单位以财政授权支付方式支付剩余开发费用 100 万元。假定不考虑其他因素，甲单位的账务处理如下：

(1) 2×19 年 1 月 10 日支付预付开发费。

借：预付账款 1 000 000
 贷：银行存款 1 000 000

同时，

借：事业支出 1 000 000
 贷：资金结存——货币资金 1 000 000

(2) 2×19 年 6 月 10 日支付剩余开发费。

借：无形资产——X 业务管理系统 2 000 000
 贷：预付账款 1 000 000
 零余额账户用款额度 1 000 000

同时，

借：事业支出 1 000 000
 贷：资金结存——零余额账户用款额度 1 000 000

2. 自行研发的无形资产

政府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。

政府单位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，政府单位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。

政府单位应当设置“研发支出”科目，核算自行研发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。该科目下应当分别“研究支出”“开发支出”进行明细核算。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。

业务事项		财务会计	预算会计
自行研究开发项目	应当按照合理的方法先归集	借：研发支出——研究支出	借：事业支出/经营支出等 [实际支付的款项]

研究阶段的支出		借：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	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
自行研究开发项目开发阶段的支出	发生支出	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
	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	——

【教材例 18-12】2×19 年 5 月 6 日，甲事业单位（简称“甲单位”）某项技术研究项目经过前期研究进入开发阶段。11 月 15 日，该项目开发获得成功并依法申请取得了专利权，开发阶段共发生相关支出 800 000 元，另在申请专利权过程中发生专利登记费 30 000 元、律师费 40 000 元，均用银行存款支付。甲单位在项目开发成功获得专利权时的账务处理如下：

借：无形资产——专利权 870 000
 贷：研发支出——开发支出 800 000
 银行存款 70 000

同时，

借：事业支出 70 000
 贷：资金结存——货币资金 70 000

3. 无偿调入的无形资产

财务会计	预算会计
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：资金结存或财政拨款预算收入

(二) 无形资产的摊销

对于使用年限有限的无形资产，政府单位应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：

1. 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；
2. 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；

3. 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;

4. 非大批量购入、单价小于 1 000 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, 计入当期费用。

政府单位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。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。

借: 业务活动费用、单位管理费用、加工物品、在建工程等

贷: 无形资产累计摊销

【教材例 18-13】承例【教材例 18-12】, 假设该专利权的法律保护年限为 10 年, 甲事业单位计算月摊销额为 7 250 元 (870 000 ÷ 10 ÷ 12), 甲单位应自 2×19 年 11 月起, 按月对专利权进行摊销, 相关的账务处理如下:

借: 业务活动费用 7 250

贷: 无形资产累计摊销 7 250

(三) 与无形资产有关的后续支出

与无形资产有关的后续支出, 符合无形资产确认条件的, 应当计入无形资产成本; 不符合无形资产确认条件的, 应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

业务事项	财务会计	预算会计
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 (需暂停计提摊销) 无形资产累计摊销 贷: 无形资产 借: 在建工程 [需暂停计提摊]/无形资产 [无需暂停计提摊销] 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

【教材例 18-14】承【教材例 18-11】, 2×19 年 8 月, 甲单位请乙软件公司对上线的业务管理系统进行维护, 以银行存款向乙公司支付劳务费 5 000 元。甲单位的账务处理如下:

借: 业务活动费用 5 000

贷: 银行存款 5 000

同时,

借: 事业支出 5 000

贷: 资金结存——货币资金 5 000

【教材例 18-15】承【教材例 18-11】, 2×19 年 9 月, 甲单位请乙软件公司在已上线的业务管理系统中再开发两个功能模块, 约定开发完成交付使用后一次性支付开发费用 400 000 元。新模块开发期间, 原有功能继续使用。12 月 10 日, 新开发的功能模块交付使用, 甲单位以银行存款支付了 400 000 元。甲单位的账务处理如下:

借: 无形资产——X 业务管理系统 400 000

贷: 银行存款 400 000

同时,

借: 事业支出 400 000

贷: 资金结存——货币资金 400 000

六、公共基础设施和政府储备物资的核算

公共基础设施和政府储备物资属于单位控制的经管资产。经管资产的典型特征是政府单位以管理方式控制的、供社会公众使用的经济资源，主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。

(一) 公共基础设施

为了核算公共基础设施，单位应当设置“公共基础设施”和“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。公共基础设施在取得时，应当按照其成本入账，其账务处理与固定资产基本相同。

按月计提公共基础设施折旧时

借：业务活动费用

贷：公共基础设施累计折旧（摊销）

处置公共基础设施时

借：资产处置费用、无偿调拨净资产、待处理财产损溢等（按照所处置公共基础设施的账面价值）

公共基础设施累计折旧（摊销）

贷：公共基础设施

(二) 政府储备物资

为了核算政府储备物资，单位应当设置“政府储备物资”科目。政府储备物资在取得时，应当按照其成本入账，会计处理与库存物品基本一致。

业务事项		财务会计	预算会计
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
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	借：无偿调拨净资产 贷：政府储备物资[账面余额]	——

	府储备物资调拨给其他主体的		
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	——

【教材例 18-16】甲行政单位（简称“甲单位”）负有对国家某类救灾物资的行政管理职责，负责制定相关的收储、动用方案。2×19 年 8 月 12 日，甲单位按规定动用救灾物资，向灾区发出一批救灾物资。其中，发出的 A 类物资为一次消耗性物资，发出后不再收回，发出的该类物资账面成本为 6 000 000 元；发出的 B 类物资为可重复使用物资，预期能够大部分收回，其发出 B 类物资 2 000 件，每件账面成本 6 000 元。至 10 月 20 日，甲单位实际收回 B 类物资 1 800 件并按规定的质量排放标准予以验收，其余的 200 件在救灾中发生毁损。甲单位的账务处理如下：

(1) 2×19 年 8 月 12 日发出救灾物资。

借：业务活动费用 6 000 000
 贷：政府储备物资——A 类物资 6 000 000
 借：政府储备物资——B 类物资（发出） 12 000 000
 贷：政府储备物资——B 类物资（在库） 12 000 000

(2) 2×19 年 10 月 20 日收回 B 类物资。

借：政府储备物资——B 类物资（在库） 10 800 000
 业务活动费用 1 200 000
 贷：政府储备物资——B 类物资（发出） 12 000 000

七、资产处置的核算

政府单位资产处置的形式按照规定包括无偿调拨、出售（自主出售除外）、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。单位应当按规定报经批准后对资产进行处置。对于出售、出让、转让资产，通常情况下，单位应当将被处置资产账面价值转销计入资产处置费用，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。

如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益计入当期收入。对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批准前将相关资产账面价值转入“待处理财产损益”，待报经批准后再进行资产处置的相关会计处理。

对于无偿调出的资产，单位应当在转销被处置资产账面价值时冲减无偿调拨净资产。对于置换换出的资产，应当与换入资产一同进行相关会计处理。

固定资产处置

业务事项	财务会计	预算会计
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

固定资产盘亏

业务事项	财务会计	预算会计
转入待处置资产时	借：待处理财产损益—待处理财产价值 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	---
报经批准予以处置	借：资产处置费用 贷：待处理财产损益—待处理财产价值	---
支付清理费用	借：待处理财产损益—处理净收入 贷：银行存款	---
收到残料变价收入	借：银行存款 贷：待处理财产损益—处理净收入	---
结转处置固定资产净收入	借：待处理财产损益—处理净收入 贷：应缴财政款	---

【教材例 18-17】2×19 年 9 月 18 日,某事业单位报经批准对外转让一台闲置大型设备,取得转让收入 100 000 元,该设备账面余额为 200 000 元,已计提折旧 140 000 元。假设不考虑相关税费,转让净收入按有关规定执行“收支两条线”管理。该事业单位的账务处理如下:

(1) 转销设备账面价值。

借：资产处置费用 60 000
 固定资产累计折旧 140 000
 贷：固定资产 200 000

(2) 取得转让收入

借：银行存款 100 000
 贷：应缴财政款 100 000

(3) 实际上缴转让收入

借：应缴财政款 100 000
 贷：银行存款 100 000

【教材例 18-18】2×19 年 4 月 2 日，某事业单位有一项固定资产使用期未届满，因局部毁损提前申请报废。该项固定资产账面余额为 200 000 元，已提折旧 150 000 元。经批准予以处置时，该事业单位以银行存款支付清理费用 5 000 元，并收到残料变卖收入 7 500 元。假设不考虑其他相关税费，该事业单位的账务处理如下：

(1) 将固定资产转入待处置资产时。

借：待处理财产损益——待处理财产价值	50 000
固定资产累计折旧	150 000
贷：固定资产	200 000

(2) 报经批准对固定资产予以处置时。

借：资产处置费用	50 000
贷：待处理财产损益——待处理财产价值	50 000

(3) 支付清理费用时

借：待处理财产损益——处理净收入	5 000
贷：银行存款	5 000

(4) 收到残料变价收入时。

借：银行存款	7 500
贷：待处理财产损益——处理净收入	7 500

(5) 结转固定资产处置净收入。

借：待处理财产损益——处理净收入	2 500
贷：应缴财政款	2 500

八、受托代理资产和受托代理负债的核算

受托代理资产是指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。为了核算受托代理业务，单位应当设置“受托代理资产”“受托代理负债”科目。单位管理的罚没物资也应当通过“受托代理资产”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。

(一) 受托转赠物资

业务事项	财务会计	预算会计
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	——

(二) 罚没物资

业务事项	财务会计	预算会计
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	——
-------------	--	----

【教材例 18-19】承【教材例 18-16】，假定甲行政单位（简称“甲单位”）将其负责行政管理的救灾物资委托其下属乙事业单位（简称“乙单位”）存储保管。乙单位的账务处理如下：

（1）接收甲单位委托存储的物资时（以接收动用物资的金额为例）。

借：受托代理资产 18 000 000
 (6 000 000+2 000×6 000)
 贷：受托代理负债 18 000 000

（2）2×19 年 8 月 12 日按甲单位指令发出物资时。

借：受托代理负债 18 000 000
 贷：受托代理资产 18 000 000

（3）2×19 年 10 月 20 日按甲单位指令接收 B 类物资时。

借：受托代理资产 (1 800×6 000) 10 800 000
 贷：受托代理负债 10 800 000

九、待摊费用和预提费用的核算

（一）待摊费用

待摊费用是指政府单位已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的费用。待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销。

业务事项	财务会计	预算会计
发生	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
摊销	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	——

【教材例 18-20】2×19 年 8 月 1 日，某行政单位与乙公司签订协议，租入乙公司办公用房 20 间，从 2×19 年 8 月 2 日起起租，租期三年，每年租金为 120 万元，于 2×19 年 8 月 1 日一次付清三年房租。该行政单位于协议签订当日以财政授权支付方式支付办公用房租金 360 万元。该行政单位的账务处理如下：

（1）2×19 年 8 月 1 日支付房租。

借：长期待摊费用 3 600 000
 贷：零余额账户用款额度 3 600 000

同时，

借：行政支出 3 600 000
 贷：资金结存——零余额账户用款额度 3 600 000

（2）自 2×19 年 8 月起，按月摊销时。

借：业务活动费用 100 000
 贷：长期待摊费用 100 000

（二）预提费用

预提费用是指政府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。

业务事项	财务会计	预算会计
按规定计提 <u>项目</u> 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
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
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

【教材例 18-21】2×19 年 2 月 5 日，甲事业单位（简称“甲单位”）按有关规定从 A 科研课题项目（该项目系从乙行政单位承接的横向课题）收入中提取项目管理费 40 000 元，2 月至 5 月每月实际支出管理费 10 000 元。甲单位的账务处理如下：

（1）2×19 年 2 月 5 日提取管理费。

借：单位管理费用 40 000
贷：预提费用——项目间接费用或管理费 40 000
借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 40 000
贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费 40 000

（2）2×19 年 2 月至 5 月每月实际支出管理费。

借：预提费用——项目间接费用或管理费 10 000
贷：银行存款等 10 000

同时，

借：事业支出 10 000
贷：资金结存 10 000

十、借款的核算

借款是事业单位从银行或其他金融机构等借入的款项。事业单位应当在与债权人签订借款合同或协议并取得举借资金时，按照借款本金确认负债。事业单位为了核算借款应当在财务会计下设置“短期借款”“长期借款”“应付利息”等科目，在预算会计下设置“债务预算收入”和“债务还本支出”科目。其中，事业单位借入的期限在 1 年以内（含 1 年）的借款，通过“短期借款”科目核算；借入的期限超过 1 年（不含 1 年）的借款，通过“长期借款”科目核算，“长期借款”科目下应当设置“本金”和“应计利息”明细科目。

业务事项	财务会计	预算会计
取得借款	借：银行存款 贷：短期借款、长期借款——本金	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
计提利息	借：在建工程等（资本化的专门借款利息） 其他费用（费用化利息） 贷：应付利息（短期借款、分期付息） 长期借款——应计利息（到期一次还本付息）	——

支付利息	借：应付利息 贷：银行存款	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
偿还借款	借：短期借款、长期借款——本金 长期借款——应计利息 贷：银行存款	借：债务还本支出（支付的本金金额） 其他支出（支付的利息金额） 贷：资金结存——货币资金

十一、合并财务报表

（一）合并财务报表的概念和构成

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《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》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合并资产负债表、合并收入费用表和附注。

【真题·单选题】下列各项中，不属于政府会计中事业单位合并财务报表体系组成部分的是（ ）。（2019年）

- A. 合并收入费用表
- B. 合并资产负债表
- C. 附注
- D. 合并利润表

【答案】D

【解析】政府会计中事业单位合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并收入费用表和附注。

（二）合并财务报表的分类和编制主体

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)合并财务报表由政府部门(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。

（三）合并程序

1. 一般合并程序

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。

编制合并财务报表的程序主要包括以下环节：

- （1）根据上述有关编制基础和统一会计政策的要求，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；
- （2）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；
- （3）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。

2. 报告期内被合并主体变动的处理

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。

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。

（四）部门（单位）合并财务报表

1. 合并范围

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。

2. 合并程序

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上述有关编制基础和统一会计政策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。

【本章小结】

1. 掌握政府会计核算模式；
2. 掌握政府会计要素及其确认和计量；
3. 掌握政府单位特定业务的核算。