



# 政府会计准则与制度讲解

主讲人：安徽财经大学会计学院

裘丽娅

Email: [qiuliyadexx@163.com](mailto:qiuliyadexx@163.com)

2022年7月21日



# 政府会计准则与制度讲解 提 纲

## 一、我国政府会计总体框架结构（准则+制度）

至2022年7月20日，围绕政府会计信息质量要求，已出台：**1个基本准则+10个具体准则+ 2个指南+4个解释**  
**+2022年第一批政府会计准则制度实施问答+2022年第一批政府会计准则制度应用案例**)

## 二、政府会计准则讲解（1个基本准则+10个具体准则+ 2个指南）

## 三、政府会计制度讲解

## 四、政府会计准则制度四个解释+2022年第一批政府会计准则制度实施问答

**+2022年第一批政府会计准则制度应用案例讲解**



# 一、我国政府会计总体框架结构（准则+制度）

《政府会计准则——基本准则》于**2017年1月1日**施行（2015年10月23日通过中华人民共和国财政部令**第78号**）。

## （一）政府会计准则改革的核心内容

即：构建“**财务会计和预算会计适度分离并相互衔接**”的会计核算模式。



1.所谓“**适度分离**”，是指适度分离政府**预算会计**和**财务会计**功能，**决算报告**和**财务报告**功能，全面反映政府会计主体的**预算执行信息**和**财务信息**。

主要体现在以下几个方面：

一是“**双功能**”，在**同一会计核算系统**中实现**财务会计**和**预算会计**双重功能，通过**资产、负债、净资产、收入、费用**五个要素进行**财务会计**核算，通过**预算收入、预算支出和预算结余**三个要素进行**预算会计**核算。

二是“**双基础**”，**财务会计**采用**权责发生制**，**预算会计**采用**收付实现制**。

三是“**双报告**”，通过**财务会计**核算形成**财务报告**，通过**预算会计**核算形成**决算报告**。



**2.所谓“相互衔接”，是指在同一会计核算系统中政府预算会计要素和相关财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。主要体现在：**

**一是①对纳入部门预算管理的现金收支进行“平行记账”。**对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应当进行预算会计核算。

**②对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。**

**二是财务报表与预算会计报表之间存在勾稽关系。**通过编制“本期预算结余与本期盈余差异调节表”并在附注中进行披露，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（即本期收入与费用之间的差额）与本年预算结余数（本年预算收入与预算支出的差额）之间的差异，从而揭示财务会计和预算会计的内在联系。



## 为何引进“双功能”——服务不同的对象

**《预算法》明确规定，预算收支采用收付实现制，有预算就要编制预算草案，站在预算管理角度，预算好比一个计划，当这个计划最后实际完成情况如何就是决算报告，决算报告服务于预算管理。**

**财务报告是服务于财务管理的，不是服务于预算管理的。**

**两个报告虽然服务不同的对象，但并不意味着预算报告和财务报告没有联系，它们之间是有联系的，比如资产负债表中有净资产，预算收入支出表中有最后形成的预算结余，净资产与预算结余之间要编一张差异调节表，即预算收支的结余调整到权责发生制下的净资产，反映两者之间是有联系的。**

**最终实现恒等式“预算结余（预算会计）+差异调节=本期盈余（财务会计）”**

# 政府会计

提供信息完整的政府综合财务报告



## 财务会计体系

## 预算会计体系



权责发生制

资产  
负债  
净资产  
收入  
费用

平行

预算收入  
预算支出  
结转结余

收付实现制

记账

科学、全面、准确反映政府资产和负债状况

反映政府履职的运行情况、准确核算政府成本



财务报告：  
资产负债表  
收入费用表  
净资产变动表  
现金流量表

决算报告：  
预算收入支出表  
预算结转结余变动表  
财政拨款预算收入支出表

本年盈余与预算结余差异调节表



## (二) 我国政府会计总体框架结构

1.我国政府会计是**准则与制度**并行模式

2.我国政府会计（准则+制度）体系的**基本架构**

至2022年7月20日，围绕政府会计信息质量要求，已出台：**1个基本准则+10个具体准则+ 2个指南+ 4个解释+ 2022年第一批政府会计准则制度应用案例**)





# 1.我国政府会计是**准则与制度**并行模式

## 准则

- 按**会计要素**制定的，可以不按会计主体制定。
- 解决**会计要素**如何进行**确认和计量**的问题，同时也规范会计主体应当披露哪些方面的信息
- 原则导向**：原则是指给出一些道理和逻辑，具体情况具体分析，需要职业判断。

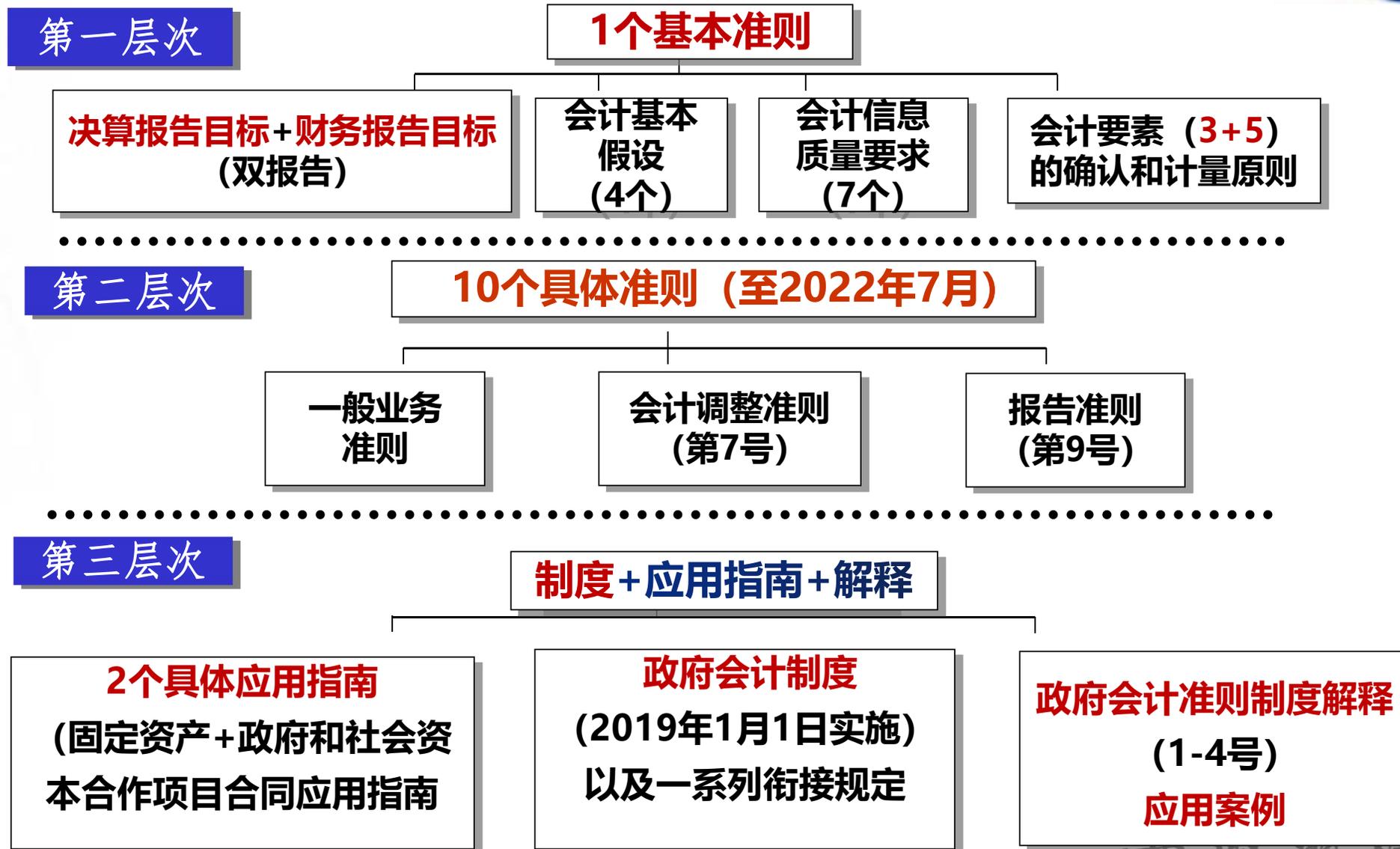
## 制度

- 按**制度**：**一个主体会计科目、账务处理、报表**
- 解决**会计要素**如何进行记录和报告的问题
- 规则导向**：用条文的形式来规范，什么样的情况就怎样进行处理，条条框框，泾渭分明，对号入座。

**结论就是：准则+制度**



## 2. 我国政府会计准则制度体系的基本架构





### 3.政府会计核算基本要点（四个）

#### (1) 财务会计—权责发生制

财务会计等式为：资产+费用=净资产+负债+收入

#### (2) 预算会计—收付实现制

预算会计等式为：预算收入=预算支出+预算结余

#### (3) 政府会计核算的八要素（5+3）——一套账；两个会计体系；八个要素

财务会计等式为：资产+费用=净资产+负债+收入

预算会计等式为：预算收入=预算支出+预算结余

最终实现恒等式“预算结余（预算会计）+差异调节=本期盈余（财务会计）”

#### (4) 平行记账——对纳入部门预算管理的现金收支进行“平行记账”

①对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应当进行预算

会计核算。②对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。



## 二、政府会计准则讲解

- (一) 《政府会计准则—基本准则》 (1个)
- (二) 《政府会计准则—具体准则》 (10个)
- (三) 《政府会计准则——应用指南》 (2个)
  - 1. 《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南
  - 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



# 《政府会计准则——基本准则》具体内容

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。

2015年10月23日



## (二) 《政府会计准则—具体准则》 (10个, 至2022.7)

政府会计准则第1号——**存货**, 2017年1月1日起施行。

政府会计准则第2号——**投资**, 2017年1月1日起施行。

政府会计准则第3号——**固定资产**, 2017年1月1日起施行。

政府会计准则第4号——**无形资产**, 2017年1月1日起施行。

政府会计准则第5号——**公共基础设施**, 2018年1月1日起施行。

政府会计准则第6号——**政府储备物资**, 2018年1月1日起施行。

政府会计准则第7号——**会计调整**, 2019年1月1日起实施。

政府会计准则第8号——**负债**, 2019年1月1日起实施。

政府会计准则第9号——**财务报表编制和列报**, 2019年1月1日起实施。

政府会计准则第10号——**政府和社会资本合作项目合同**, 2021年1月1日实施。



## **(三) 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，2018年1月1日起施行。**

**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（2021年1月1日起施行）**



## 三、政府会计制度讲解

1.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 (2017-11-09发布, 2019-01-01实施)

2.关于印发《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》《事业单位会计制度》有关衔接问题处理规定的通知

其余见下页:





## 政府会计制度

关于印发彩票机构执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接...	2018-09-05
关于印发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...	2018-09-04
关于印发医院执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接规定...	2018-09-03
关于印发科学事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和...	2018-08-24
关于印发中小学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接...	2018-08-17
关于印发高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接...	2018-08-17
关于印发地质勘查事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规...	2018-07-27
关于印发测绘事业单位执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的衔接规定的通知	2018-07-26
关于印发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...	2018-07-19
关于印发《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》《事业...	2018-02-09



# 政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表

文件：政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表

# 政府会计制度—1.行政单位会计科目

## 财务会计五个要素，属于行政单位的有

资产类	28	
负债类	11	
净资产类	5	本期盈余、本年盈余分配、无偿调拨净资产、以前年度盈余调整 → 年末，均转入“累计盈余”科目
收入类	6	财政拨款收入、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。 → 年末，均转入“本期盈余”科目
费用类	3	业务活动费用、资产处置费用、其他费用。 → 年末，均转入“本期盈余”科目

## 预算会计三个要素，属于行政单位的有

预算收入	3	财政拨款预算收入、非同级财政拨款预算收入、其他预算收入
预算支出	2	行政支出、其他支出
预算结余	6	资金结存；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； 其他结余（年末，再转入“非财政拨款结余——累计结余”）

# 政府会计制度—2.事业单位会计科目

## 财务会计五个要素，属于事业单位的有

资产类	35	
负债类	15	
净资产类	7	<b>本期盈余、本年盈余分配、无偿调拨净资产、以前年度盈余调整；</b> ➡ 年末，均转入“累计盈余”科目 <b>另外两个：专用基金（计提；使用）年末余额</b> 代表累计提取或设置的尚未使用的专用基金) <b>权益法调整，年末余额</b> 代表在被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权 <b>益累积享有或分担的份额。</b>
收入类	11	<b>财政拨款收入、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。</b> <b>另外五个：事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、投资收益。</b> ➡ 年末，均转入“本期盈余”科目
费用类	8	<b>业务活动费用、资产处置费用、其他费用。</b> <b>另外五个：单位管理费用、经营费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用</b> ➡ 年末，均转入“本期盈余”科目

## (二) 政府会计制度— 2.事业单位会计科目 (续)

### 财务会计五个要素

### 预算会计三个要素，属于事业单位的有

预算收入	9	财政拨款预算收入、非同级财政拨款预算收入、其他预算收入 事业单位另外还有 <b>6个</b> ：事业单位预算收入、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、投资预算收入
预算支出	7	事业支出、其他支出； 事业单位另外还有 <b>5个</b> ，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
预算结余	6+3	<b>资金结存；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；其他结余</b> （年末，再转入“非财政拨款结余——累计结余”） 事业单位还有 <b>3个</b> ：专用结余、经营结余、非财政拨款结余分配



## 四、政府会计准则制度四个解释

+ 2022年第一批政府会计准则制度实施问

+ 2022年第一批政府会计准则制度应用案例讲解



# **(一) 政府会计准则制度四个解释**

- 1.政府会计准则制度解释第1号，12条（2019.7.23发布）**
- 2.政府会计准则制度解释第2号，12条（2019.12.27发布）**
- 3.政府会计准则制度解释第3号，5条（2020.10.20发布）**
- 4.政府会计准则制度解释第4号，9条（部分2021年实施；部分2022年实施）**



# 政府会计准则制度解释第4号（共9条）

## [政府会计准则制度解释第4号.pdf](#)

- 一、关于参照公务员法管理的事业单位适用的会计科目
- 二、关于**在建工程**按照估计价值转固相关会计处理
- 三、关于**固定资产、公共基础设施后续支出**的会计处理
- 四、关于**自行研究开发项目形成的无形资产**成本的确定
- 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
- 六、关于单位取得**代扣代收代征税款手续费**的会计处理
- 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
- 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
- 九、关于生效日期





## (二) 财政部会计司发布2022年第一批政府会计准则制度实施问答

2022年7月1日，财政部会计司发布2022年第一批政府会计准则制度实施问答（22个），内容涉及**应收账款（3个）、存货（3个）、投资（4个）、固定资产（10个）和无形资产（2个）**的会计处理。  
相关链接为：<http://kjs.mof.gov.cn/zt/zfkjzz/sswd/>。

财政部会计司  
2022年7月1日



政府会计准则

政府会计制度

政府会计准则制度解释

其他规定

非营利组织及基金类会计

政策解读

应用案例

实施问答

当前位置: 首页 > 专题 > 政府及非营利组织会计准则制度 > 实施问答

### 关于应收款项的会计处理

[更多 >>](#)

问: 行政事业单位对公务卡相关业务如何进行账务处理?

问: 事业单位的应收款项是否都需要计提坏账准备? 一般何时计提坏账准备? 提取或冲减坏账准...

问: 某事业单位经批准对外出租一处房产, 合同约定租金每半年支付一次。按照本级预算管理等...

### 关于存货的会计处理

[更多 >>](#)

问: 某事业单位因业务活动需要自制一批试剂, 请问如何确定自制试剂的入账成本? 如何进行账...

问: 某行政单位在资产盘点中发现了一批未入账的库存材料, 请问如何确定其入账成本? 如何进...

问: 某公立医院在疫情期间接受了一批国内爱心企业捐赠的防疫物资, 但捐赠相关协议中未注明...

### 关于投资的会计处理

[更多 >>](#)

问: 某部门因改革需要, 按规定将由所属甲单位持有的长期股权投资无偿划转给所属乙单位持有...

问: 某事业单位持有一笔长期股权投资, 近期获悉被投资企业已宣告破产, 且有确凿证据表明该...

问: 某事业单位持有一笔长期股权投资, 在2019年1月1日执行政府会计准则制度时按照新制度规...



# 关于应收款项的会计处理（3个问题）

## 1.问：行政事业单位对公务卡相关业务如何进行账务处理？

答：根据《**政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表**》（财会〔2017〕25号）和《**政府会计准则制度解释第1号**》（财会〔2019〕13号）规定，行政事业单位关于公务卡业务**分两种情况**进行账务处理。

**第一种情况是公务卡持卡人报销时单位还未向银行偿还公务卡欠款。**

在这种情况下，（1）当本单位公务卡持卡人报销时，在**财务会计**下，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“**其他应付款**”科目；**预算会计**不作处理。

（2）当单位偿还公务卡欠款时，按照实际偿还的金额，在**财务会计**下借记“其他应付款”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目；在**预算会计**下借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。



# 1.问：行政事业单位对公务卡相关业务如何进行账务处理？

第二种情况是单位向银行偿还公务卡欠款时公务卡持卡人还未报销。

(1)在这种情况下，单位偿还尚未报销的本单位公务卡欠款时，按照偿还的金额，在**财务会计**下借记“**其他应收款**”科目，贷记“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目；**预算会计**不作处理。

(2)当持卡人报销时，按照报销金额，在**财务会计**下借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“其他应收款”科目；在**预算会计**下借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

(3)若年末结账前公务卡持卡人仍未报销，单位应当按照偿还的金额，借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

(4)以后年度，持卡人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。



## 2.问：事业单位的应收款项是否都需要计提坏账准备？一般何时计提坏账准备？提取或冲减坏账准备应当如何进行账务处理？

答：根据《**政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表**》（财会〔2017〕25号）规定，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。

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** - 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）

事业单位**计提**坏账准备时，按照计算确定的坏账准备金额，借记“其他费用”科目，贷记“坏账准备”科目；**冲减坏账准备**时，按照应当冲减的坏账准备金额，借记“坏账准备”科目，贷记“其他费用”科目。（**财务会计账**）



## 2.问：事业单位的应收款项是否都需要计提坏账准备？一般何时计提坏账准备？提取或冲减坏账准备应当如何进行账务处理？

(1) 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**，单位应当按照有关规定报经批准后，按照无法收回的金额，借记“坏账准备”科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”科目。

(2) 已核销的应收账款、其他应收款在**以后期间又收回的**，单位应当按照实际收回的金额，借记“应收账款”、“其他应收款”科目，贷记“坏账准备”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（**财务会计**）。

在**预算会计**下，按照**实际收回的金额**，借记“资金结存——货币资金”等科目，贷记“非财政拨款结余”等科目。



**3.问：某事业单位经批准对外出租一处房产，合同约定租金每半年支付一次。按照本级预算管理等相关规定，该单位取得的租金收入应全额上缴财政。因新冠疫情影响，承租单位自2021年起未按期支付租金，请问该事业单位应当如何进行账务处理？后续因政策原因对承租人租金进行减免的，该事业单位应当如何进行账务处理？**

**答：（1）根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，该单位出租资产发生应收未收租金款项时，应当在按合同约定收取租金的时点，按照应收未收租金的金额，借记“应收账款”科目，贷记“应缴财政款”科目。**

**（2）后续取得租金收入时，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）按规定上缴应缴财政的款项时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。**

**（4）后续因政策原因对承租人租金进行减免的，该单位应当根据租金减免政策核销此前已经确认的应收账款和应缴财政款，即根据批准减免的租金金额，借记“应缴财政款”科目，贷记“应收账款”科目。**



# 关于存货的会计处理（3个问题）

1.问：某事业单位因业务活动需要自制一批试剂，请问如何确定自制试剂的入账成本？如何进行账务处理？

答：该单位应当根据《**政府会计准则第1号——存货**》（财会〔2016〕12号）和《**政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表**》（财会〔2017〕25号）相关规定对自制的试剂进行会计处理。

具体而言，对于自制试剂，**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试剂加工有关的间接费用。**但**非正常消耗**的直接材料、直接人工和间接费用，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），以及不能归属于使试剂达到目前场所和状态所发生的其他支出应当在发生时确认为当期费用，**不计入试剂成本。**

有关账务处理规定如下：

（一）**为该批自制试剂领取材料**等，按照材料成本，借记“加工物品——自制物品——直接材料”科目，贷记“库存物品”科目。

（二）专门从事该批自制试剂制造的人员发生的**直接人工费用**，按照实际发生的金额，借记“加工物品——自制物品——直接人工”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。





# 关于存货的会计处理（3个问题）

**1.问：某事业单位因业务活动需要自制一批试剂，请问如何确定自制试剂的入账成本？如何进行账务处理？**

**（三）为该批自制试剂发生的其他直接费用**，按照实际发生的金额，借记“加工物品——自制物品——其他直接费用”科目，贷记“银行存款”等科目（**财务会计**）。**同时**，按照实际支付的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”等科目（**预算会计**）。

**（四）为自制物品发生的间接费用**，按照实际发生的金额，借记“加工物品——自制物品——间接费用”科目，贷记“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（**财务会计**）。**同时**，按照实际支付的金额，借记“事业支出”等科目，**贷记“资金结存”等科目（预算会计）**。

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。

**（五）该批自制试剂制造完成并验收入库时**，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“加工物品——自制物品”各有关明细科目。



**2.问：某行政单位在资产盘点中发现了一批未入账的库存材料，请问如何确定其入账成本？如何进行账务处理？**

**答：该单位应当根据《政府会计准则第1号——存货》（财会〔2016〕12号）和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）相关规定对盘盈库存材料进行会计处理。**

具体而言，**对于盘盈的库存物品**，(1)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、也未经资产评估的，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库存物品成本的，按照名义金额入账。

单位盘盈库存物品入账时，按照确定的成本，借记“库存物品”科目，贷记“待处理财产损益”科目。

按照规定报经批准后处理时，借记“待处理财产损益”科目，贷记“**业务活动费用**”科目。

**如该批库存材料盘盈发生在报告日至报告批准报出日之间**，单位应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》（财会〔2018〕28号）及《**政府会计准则制度解释第3号**》（财会〔2020〕15号）对调整事项的有关规定进行会计处理。



**3.问：某公立医院在疫情期间接受了一批国内爱心企业捐赠的防疫物资，但捐赠相关协议中未注明该批防疫物资的价款，请问该医院如何确定这批防疫物资的入账成本？**

**答：该公立医院应当根据《政府会计准则第1号——存货》（财会〔2016〕12号）和《政府会计准则制度解释第3号》（财会〔2020〕15号）相关规定确定接受捐赠的防疫物资的入账成本。**

**具体而言，对于接受捐赠的库存物品，其成本(1)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。**

**上述规定中所称“凭据”，包括发票、报关单、有关协议等。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。**



# 关于投资的会计处理（4个问题）

1.问：某部门因改革需要，按规定将由所属甲单位持有的长期股权投资无偿划转给所属乙单位持有，长期股权投资划转前后均采用权益法核算。请问甲单位和乙单位应当如何进行账务处理？

答：根据政府会计准则制度相关规定，对于甲单位而言，按规定无偿调出长期股权投资时，应当按照所持有长期股权投资的账面余额（即“长期股权投资”科目所属各明细科目余额的合计数），借记“无偿调拨净资产”科目，贷记“长期股权投资——成本、损益调整、其他权益变动、新旧制度转换调整”科目；同时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。

对于乙单位而言，按规定接受无偿调入的长期股权投资时，应当按照该长期股权投资在甲单位的账面余额，借记“长期股权投资——成本”科目，贷记“无偿调拨净资产”科目。



**2.问：某事业单位持有一笔长期股权投资，近期获悉被投资企业已宣告破产，且有确凿证据表明该笔长期股权投资全部发生损失。请问该单位在报经批准核销该笔长期股权投资之前，是否需要将长期股权投资账面余额先转入“待处理财产损益”科目，待上级部门审批后再进行转销？**

**答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，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“长期股权投资”科目。因此，该单位在报经批准核销该笔长期股权投资之前，无需将长期股权投资账面余额先转入“待处理财产损益”科目。**



3.问：某事业单位持有一笔长期股权投资，在2019年1月1日执行政府会计准则制度时按照新制度规定由**成本法改为权益法核算**。该单位按照新旧制度衔接有关规定在2019年1月1日调整增加了原长期股权投资的账面余额，并记入“长期股权投资——新旧制度转换调整”科目。**请问该明细科目余额在何时转销？**

答：按照《政府会计准则第2号——投资》（财会〔2016〕12号）规定，政府会计主体**按规定报经批准处置长期股权投资时**，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**。因此，该事业单位应当在按规定报经批准处置该笔长期股权投资时，**按照处置的比例转销**“长期股权投资”科目下的**“新旧制度转换调整”**明细科目和**“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”**明细科目。



**问：某事业单位使用自有资金购买期限在一年以内的短期国库券并持有至到期，按规定取得的投资收益纳入本单位预算管理。请问如何进行账务处理？**

**答：该单位应当根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）相关规定，对短期国库券进行如下账务处理：**

**（一）取得短期国库券时，按照实际成本（包括购买价款和相关税费），借记“短期投资”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，借记“投资支出”科目，贷记“资金结存”科目。**

**收到购买时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时，冲减短期投资成本，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“短期投资”科目；同时，借记“资金结存”科目，贷记“投资支出”科目。**

**（二）收到短期国库券持有期间的利息，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；同时，借记“资金结存”科目，贷记“投资预算收益”科目。**



**问：某事业单位使用自有资金购买期限在一年以内的短期国库券并持有至到期，按规定取得的投资收益纳入本单位预算管理。请问如何进行账务处理？**

### **(三) 到期收回短期国库券本息**

按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照收回短期国库券的账面余额，贷记“短期投资”科目，按照其差额，借记或贷记“投资收益”科目；**(财务会计)**

同时，按照(1)实际收到的金额，借记“资金结存”科目，(2)按照取得短期国库券时“投资支出”科目的发生额（不含购买时实际支付价款中包含的已领取的利息），贷记“投资支出”科目（本年度投资）或“其他结余”科目（以前年度投资），(3)按照其差额，借记或贷记“投资预算收益”科目。**(预算会计)**

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。





# 关于固定资产的会计处理（10个）

1.问：某行政单位因工作需要，经批准以经营租赁方式租用其他单位一处办公用房，并对该房屋进行装修改造，装修改造费用应该如何进行会计处理？

答：根据《政府会计准则制度解释第4号》（财会〔2021〕33号）相关规定，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——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）中“长期待摊费用”科目相关规定进行会计处理。如果发生的后续支出不符合资产的确认条件，应当在费用发生时记入“业务活动费用”科目。



**2.问：某事业单位以出包方式建造办公楼，该楼现已达到预定可使用状态并交付使用，尚未办理竣工财务决算。该单位已支付承包方的价款低于合同约定价款，已取得发票并计入“在建工程”科目，剩余款项尚未支付。估计该办公楼最终竣工决算价高于合同约定价款，如何确定该办公楼暂估入账价值？如何进行账务处理？**

**答：根据《政府会计准则制度解释第4号》（财会〔2021〕33号）规定，暂估入账的价值，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，应当根据“在建工程”科目相关明细科目的账面余额确定。因此，已支付承包方的价款低于合同约定价款的部分，应当计入在建工程的成本。**

**在建工程按照暂估价值转固时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。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。**

**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”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。**



3.问：**某事业单位**购置一栋业务用房，根据合同约定，房款支付方式为分期付款，在验收确认固定资产之前所发生的**款项**应当通过“在建工程”科目还是“**预付账款**”等其他科目核算？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，“**在建工程**”科目核算**单位在建的建设项目**工程成本。该单位**直接购置业务用房**所发生的**款项**，在验收确认固定资产之前在财务会计下应当通过“**预付账款**”科目进行核算。



4.问：某事业单位因业务需要，经批准**融资租入一台仪器设备**，已验收合格交付使用。  
**合同规定在租赁期内按年度付款，因钱款尚未付清，无法取得付租赁款的全额发票，**  
 请问该单位如何确定固定资产的入账价值？

答：根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）规定，该单位融资租入的仪器设备，**其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及仪器设备交付使用前**所发生的可归属于该仪器设备的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。

支付时		
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



## 5.问：某事业单位在资产盘点中盘盈仪器设备一台，应如何确定其入账成本？如何进行账务处理？

答：该单位应当根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号）相关规定对盘盈设备进行会计处理。

具体而言，对于盘盈的仪器设备，其成本（1）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、也未经资产评估的，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仪器设备成本的，按照**名义金额**（人民币1元）入账。

盘盈的仪器设备入账时，按照确定的入账成本，借记“**固定资产**”科目，贷记“**待处理财产损溢**”科目。按照规定报经批准后处理时，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“待处理财产损溢”科目，贷记“**以前年度盈余调整**”科目。

如该**固定资产盘盈**发生在报告日至报告批准报出日之间，单位应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》（财会〔2018〕28号）及《政府会计准则制度解释第3号》（财会〔2020〕15号）对调整事项的有关规定进行会计处理。



**6.问：某市正在实施党政机关办公用房统一权属工作，党政机关的办公用房统一过户到本级机关事务管理部门名下，统一权属后，如何确认记账主体？**

**答：根据《政府会计准则制度解释第1号》（财会〔2019〕13号）相关规定，**

**(1) 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。**

**(2) 多个部门共同占有、使用同一项固定资产，且该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，对固定资产进行会计核算。**



**7.问：某行政单位通过政府采购批量购置车辆，政府采购过程中产生的**车辆购置税、喷涂改装费用**是否计入车辆的入账价值？**

**答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）规定，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。因此，**该单位应当将车辆购置过程中产生的车辆购置税、喷涂改装费用计入车辆入账价值。****



**8.问：某行政单位将一项建筑安装工程项目在验收合格交付使用时转为固定资产，但该项目在竣工财务决算之前进行了审计，请问工程审计的费用应当计入固定资产价值，还是计入当期费用？如计入固定资产价值，如何进行账务处理？**

**答：根据《基本建设财务规则》（财政部令第81号）和政府会计准则制度相关规定，工程建设项目发生的社会中介审计费应当计入工程项目成本，具体通过“在建工程——待摊投资”科目核算。**

**根据《政府会计准则制度解释第4号》（财会〔2021〕33号）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，按照估计价值入账。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。**





**9.问：《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》（财会〔2017〕4号）对需要计提折旧的固定资产的最低折旧年限进行了规定，请问行政事业单位如何具体确定固定资产的折旧年限？**

**答：根据《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》规定，国务院有关部门在遵循本指南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。**

**行政事业单位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。**

**因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，行政事业单位应当根据政府会计准则制度规定重新确定固定资产的折旧年限。**

**行政事业单位盘盈、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。**



**10.问：**《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）第二条规定，“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”，**请问“单位价值在规定标准以上”中的“规定标准”是多少？如果某项资产单位价值虽未达到规定标准，但使用年限超过1年，是否可以确认为固定资产？**

**答：**《政府会计准则第3号——固定资产》中“规定标准”，是指行政、事业单位财务规则中确定的标准。**2021年**财政部最新修订发布的《**事业单位财务规则**》（财政部令第108号）中规定的单位价值标准为**1000元**；**2012年**发布的《**行政单位财务规则**》（财政部令第71号）规定的单位价值标准为1000元（其中：专用设备单位价值标准为1500元）。

根据行政、事业单位财务规则和《政府会计准则第3号——固定资产》规定，**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。上述文件对于“大批”未明确具体数量，单位可按照重要性原则并结合本单位资产管理实际情况具体确定“大批”的数量。



# 关于无形资产的会计处理 (2个)

**1.问：单位自行开发的应用软件，如确认为无形资产，如何确定其摊销年限？**

**答：根据《政府会计准则第4号——无形资产》（财会〔2016〕12号）规定，单位应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。无法预见无形资产为单位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。**

**对于使用年限有限的无形资产，单位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。**

**因此，该单位对于自行开发的应用软件，应当依次按照法律规定的有效年限、单位申请书中的受益年限、为单位带来服务潜力或经济利益的实际情况等确定其摊销年限。**



**2.问：行政事业单位在购买房屋及构筑物时，是否应当将土地使用权单独确认为无形资产？**

**答：根据《政府会计准则第3号——固定资产》（财会〔2016〕12号）规定，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。**



# (三) 2022年第一批政府会计准则制度应用案例讲解

财政部会计司发布2022年第一批政府会计准则制度应用案例

2022年7月6日

2022年7月7日，财政部会计司发布2022年第一批政府会计准则制度应用案例（17个），内容涉及投资（3个）、固定资产（4个）、负债（3个）、报告（3个）和公立医院成本核算（4个）。

相关链接为：<http://kjs.mof.gov.cn/zt/zfkjzz/yyal/>

财政部会计

2022年7月7日



不安全

kjs.mof.gov.cn/zt/zfkjzz/yyl/



# 中华人民共和国财政部

Ministry of Finance of the People's Republic of China

## 会计司

2022年07月14日 星期四

请输入关键字

会计司

搜索

返回主站

政府会计准则

政府会计制度

政府会计准则制度解释

其他规定

非营利组织及基金类会计

政策解读

应用案例

实施问答

当前位置：首页 > 专题 > 政府及非营利组织会计准则制度 > 应用案例

### 投资类应用案例

更多 >>

长期股权投资应用案例——关于处置权益法核算的长期股权投资的会计处理

长期股权投资应用案例——关于处置成本法核算的长期股权投资的会计处理

长期股权投资应用案例——关于持有期间采用权益法核算的会计处理

### 固定资产类应用案例

更多 >>

固定资产类应用案例——关于固定资产盘亏的会计处理

固定资产类应用案例——关于固定资产盘盈的会计处理

固定资产类应用案例——关于计提固定资产折旧的会计处理

固定资产类应用案例——关于在建工程的会计处理

### 负债类应用案例

更多 >>



# 投资类应用案例 (3个)

- 1.长期股权投资应用案例——关于**处置权益法核算**的长期股权投资的会计处理
- 2.长期股权投资应用案例——关于**处置成本法核算**的长期股权投资的会计处理
- 3.长期股权投资应用案例——关于持有期间**采用权益法核算**的会计处理



# 固定资产类应用案例（4个）

1. 固定资产类应用案例——关于固定资产**盘亏**的会计处理.pdf
2. 固定资产类应用案例——关于固定资产**盘盈**的会计处理.pdf
3. 固定资产类应用案例——关于计提固定资产**折旧**的会计处理.pdf
4. 固定资产类应用案例——关于**在建工程**的会计处理.pdf





# 负债类应用案例（3个）

1. 负债类应用案例——关于**职工薪酬业务**的会计处理.pdf
2. 负债类应用案例——关于增值税**小规模纳税人**增值税涉税业务的会计处理.pdf
3. 负债类应用案例——关于增值税**一般纳税人**增值税涉税业务的会计处理.pdf



# 报告类应用案例（3个）

- 1.报告类应用案例——关于报告日后**调整事项**的会计处理.pdf
- 2.报告类应用案例——关于编制**部门合并财务报表**的会计处理.pdf
- 3.报告类应用案例——关于编制部门合并财务报表中**抵销内部业务或事项**的会计处理.pdf



# 政府和社会资本合作项目合同应用案例 (2个)

## 1.政府和社会资本合作项目合同应用案例

——关于**某轨道交通PPP项目合同**的会计处理.pdf

## 2.政府和社会资本合作项目合同应用案例

——关于**某厨余垃圾处理PPP项目合同**的会计处理.pdf



# 公立医院成本核算应用案例（4个）

1. 公立医院成本核算案例——基于**估时作业成本法**的医疗服务项目成本核算.pdf
2. 公立医院成本核算案例——基于**作业成本法**的医疗服务项目成本核算.pdf
3. 公立医院成本核算案例——基于**当量系数法**的医疗服务项目成本核算.pdf
4. 公立医院成本核算案例——**科室成本核算**.pdf



**请批评指正!**

**谢谢!**

---