

《政府会计制度—行政事业单位会计科目和报表》 ——第一部分讲解

陕西省教育厅 杨笛
2018年5月

主要内容

《政府会计制度》 总体情况

资产类会计科目讲解

负债类会计科目讲解

一、《政府会计制度》总体情况

• 一、主要创新与变化

- (一) 统一的会计制度。把现行的行政事业单位13项会计制度，统一为一个会计制度。统一不是简单的合并同类项，是把同样的东西抽进来，不同的东西弄出去，既要保证通用性，还要兼顾行业性，这是一大创新。
- (二) 建立新的核算模式。建立财务会计和预算会计适度分离又相互衔接的会计核算模式。
 - 1、适度分离。双基础、双功能、双体系、双目标、双报告，财务会计和预算会计在各自的会计核算体系内自求平衡。
 - 2、相互衔接。平行记账，在一套帐内，对一笔经济业务，同时从财务会计和预算会计两个维度进行反映，即同一张记账凭证同时进行财务会计和预算会计的账务处理。

二、《政府会计制度》会计科目的要求

《政府会计制度》共有103个会计科目，其中财务会计77个，预算会计26个。单位应当按照下列规定运用会计科目：

- (一) 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，除遵循本制度的规定和应满足本单位财务管理的需要外，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。

二、资产类会计科目讲解

- (一) 资产业务会计处理概述
- (二) 资产类科目总体情况说明
- (三) 资产类科目核算内容主要变化
- (四) 共性及其重大变化内容解析

(一) 资产业务会计处理概述

核算基础：权责发生制

遵循《基本准则》关于资产的规定

与已出台的准则及应用指南相协调

与当前资产管理政策相协调。

目前资产管理是按照财政部35号令和36号令以及《行政事业单位国有资产管理暂行办法》执行，目前行政事业单位国有资产是国家统一所有，政府二级监管，单位暂时使用的资产管理体制，中央、省、市各有国有资产管理的相关规定，给会计工作带来很大难度，尤其是会计标准制定带来很多问题。2014年财政部将行政事业单位资产报告纳入国有资产报告，2017年国务院制定《行政事业单位国有资产管理的条例》，对于保障性住房，公共基础设施，土地储备资产等出台专门规定，解决了目前资产规范不到位，程序不到位，立法层次较低的问题。

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。涉及资金收付时，要考虑资产的变化

《基本准则》——资产

第二十七条 资产定义

- 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（占有、监管）**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。
- **资产范围扩大了，新增了公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等**，这些资产不是你自己占有收入的，不是你单位消耗的，而是提供给社会公共使用的，虽然不能实现经济资源的资产流入，但是属于政府提供的公共产品和公共服务，均属于资产的**服务潜力**。此外新增**研发支出和受托代理资产等**

第二十八条 资产分类

- 流动资产没有变化，**非流动资产除包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资等几大类外，新增一公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产，统称为经管资产；二研发支出、受托代理资产。**

第三十条 资产计量属性

- **包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额**
- **第三十一条 资产计量属性应用原则**
- **重置成本：市场上购买同样资产的价值，并除去改资产的折旧。**
- **公允价值：市场价值、评估价值、买卖双方约定价格**
- **名义金额：1元人民币，不是真实价格，只为了达到账实相符，体现一个管理责任。使用范围较小,包括无偿划拨的土地使用权，文物文化陈列品、高校未转换的科研专利等，经管资产不能用名义金额计量**

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（摊销）	待处理财产损溢

*黑色继承、红色首次增设、紫色全面使用
科目编号问题？可以不连续

《基本准则》——资产

- 资产类会计科目共计**35**个：
 - 继承现行单位会计制度科目**18**个。科目名称或内容有变的，账务处理均有不同程序变化
 - 新增设的会计科目**10**个。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**7**个。坏账准备、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

三、资产科目核算内容主要变化

- 现金类科目
- 应收款类科目
- 存货类科目
- 经管资产类科目
- 受托代理资产
- 待摊/长期待摊费用

◆ “现金”类科目

- 货币资金
 - 库存现金、银行存款
 - 外币业务——当日即期汇率兑换人民币
 - 新设“受托代理资产”明细科目。
 - 受托代理资产不是单位的资产，资产控制权不在单位，只是说代为保管，最后要归还的，不仅仅是实物资产，还有现金。比如：党费、工会经费等
 - “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”（年终为0，或转为财政应返还额度）
- “财政应返还额度”
 - “平行记账”应重点关注的几个科目：
库存现金、银行存款、其他货币资金、零余额账户用款额度、财政应返还额度等科目发生变化的时候，预算会计应该是有相应的变化，但不是百分之百的，如受托代理现金、财政应缴款等

◆ 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，编制政府综合财务报告。
- （应收账款、其他应收款）可以计提坏账准备，并按照规定报经批准后核销。

• 应收款项类科目

— 应收账款

- 签订合同，经济利益很可能流入，不需上缴财政
- 借：应收账款 贷：事业收入
- 收回后
- 借：银行存款 贷：应收账款
- 计提坏账准备
- 借：其他费用 贷：坏账准备
- 核销坏账准备
- 借：坏账准备 贷：应收账款
- 收回后需上交财政的
- 借：应收账款，贷：应交财政款

— 预付账款

- 逾期预付账款转入“其他应收款”

—应收款项类科目

— 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。
- 借：应收股利 贷：投资收益（成本法）/长期股权投资（权益法）

— 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（目前不允许）
- 借：应收利息 贷：投资收益

应收款项类科目

– 其他应收款

- 扩大了核算范围：包括备用金处理，押金，垫付的租金，增加偿还公务卡欠款的处理。收回后不需要上缴财政。
- **事业单位**
 - 可以计提坏账准备
 - 借：其他费用 贷：坏账准备
 - 核销坏账准备
 - 借：坏账准备 贷：其他应收款
- **行政单位**
 - 不可以计提坏账准备，核销坏账时
 - 借：资产处置费用 贷：其他应收款
 - 核销坏账后又收回
 - 借：银行存款 贷：其他收入

应收账款:

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**

预付账款:

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

其他应收款：

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。不能收回呢？**

• 坏账准备

- 需要计提坏账准备的政府会计主体。
- 只有事业单位需要计提坏账准备，行政单位不需要计提坏账准备。
- 计提坏账准备的对象。
- 收回后不需上缴财政的**应收账款**和**其他应收款**。
- 计提坏账准备的时点。
- 从操作时点上看，事业单位应该在**每年年末**进行坏账准备计提工作，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。也就是说，不是规定了坏账准备，就一定要计提，固定资产的房屋建筑物、车辆等要求必须提，其他的业务可以进行专业判断，如果发现资产有收不回的迹象，可以提取坏账准备，如果表明能收回来，就可以不提坏账准备。

计提方法

年末余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等，单位可根据情况可以自行选用，没有统一要求。但是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。在实际应用中，这三个方法可以根据具体情况组合使用。例如，单位可以首先对单项金额重大的应收账款（其他应收款）采用个别认定法，在年末对其单独进行减值测试，按照预计的减值金额确定期末应计提的坏账准备金额；对未达到个别认定法标准的应收款项（其他应收款），可以按照账龄区间进行分组，对不同账龄区间设置相应的坏账准备计提比例；采用余额百分比法，是按各分组应收账款（其他应收款）合计余额计算期末应计提的坏账准备金额。这一方式下，单位需要设置合理的单项金额重大的标准，并在附注中对其进行披露。

坏帐准备

- 计提坏账准备的计算公式
- 期末计提坏账准备的计算公式原理：期末在坏账准备科目当期余额的基础上，将其余额调整为单位期末应计提的坏账准备金额。因此，在具体的会计期间期末，可能需要补提坏账准备（当坏账准备科目的当前余额小于应计提金额时），此时，会计分录借记“其他费用”科目，贷记“坏账准备”科目；也可能是需要冲减坏账准备（当坏账准备科目的当前余额大于应计提金额时），会计分录借记“坏账准备”科目，贷记“其他费用”科目。
- 坏账准备科目的设置。
- 坏账准备科目应当分别按应收账款和其他应收款进行明细核算。因此，坏账准备科目下应该根据这一要求设置相应的明细科目。

坏账准备账务处理

计提坏账准备	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
报批后予以核销 (核销往来款项)	借：坏账准备 贷：应收账款/其他应收款
已核销应收款项在以后期间收回	借：应收账款/其他应收款 (做核销时的相反分录) 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款/其他应收款

◆ “存货” 类科目

- 库存物品
 - 为耗用或自行出售而存储的物品（物资不能出售）
 - 已完成的测绘、地质勘察、设计成果等的成本
 - 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，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

◆ “经管类” 资产科目

- 公共基础设施：
 - 管理权归属在政府有关部门的基础设施，如果管理权在学校，就不属于公共基础设施，只属于学校固定资产
- 政府储备物资
- 文物文化资产：
 - 单位建文物文化陈列馆向社会公众开放。如果仅是学校内部教学使用的文物文化用品应列入固定资产——文物和陈列品
- 保障性住房：
 - 学校用教育用地为教职工盖的住宅楼，不属于保障性住房，当地住建部门管理的公租房、经济适用房等才算是保障性住房
 - 注意与固定资产、无形资产的区别：一个是自用，一个是社会公用使用
 - 核算难点：确认主体/计量

受托代理资产

- 第一，受托代理资产的范围。
- 受托代理资产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。受托代理资产的委托方应该是单位外部的主体，其拥有委托管理资产的控制权。单位部门间委托代管资金、物资等内部业务，不应作为单位的受托代理资产和受托代理负债业务进行核算。但是像党费、工会经费、企业委托的奖助学金等可以作为“受托代理资产”
- 第二，受托代理资产业务的核算。
- 对于单位收到的受托代理资产，在财务会计中核算时，区分货币形式和非货币形式，借记“库存现金”、“银行存款”科目下设置的“受托代理资产”明细科目（货币形式），或“受托代理资产”科目（非货币形式），贷记“受托代理负债”科目；按协议或相关规定由受托方承担的相关税费、运输费、保管费等计入“其他费用”科目。在预算会计中，单位收到的受托代理资产不进行核算，但对按协议或相关规定由受托方承担的相关税费、运输费、保管费等，需要在预算会计中计入“其他支出”科目。
- 需要指出的是，单位收到货币形式的受托代理资产，虽然存在现金流入，但其所有权、控制权不归属本单位，不属于单位的预算收入。
- 第三，受托代理资产的明细核算。
- 单位对受托代理资产需要按照资产种类和委托人、受赠人等进行明细核算，一方面满足对受托代理资产实物和业务的管理要求，另一方面也是满足财务报告附注对受托代理资产按照资产类别（如货币资金、受托转赠物资、受托存储保管物资、罚没物资等）披露明细信息的要求。

受托代理资产账务处理

- 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
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
 - 受托存储保管的物资
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
 - 单位管理的罚没物资
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
- 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，设现金和银行存款等二级明细科目
- 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，可设置备查簿登记

◆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，适用于单位先支付后发生费用的情形。例如：**预付的租金、保险费**

具体操作

先待摊、再按月分摊，年底前摊完。待摊费用应在其受益期限内分月平均摊销，如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。

- 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。如：经营方式租入设备的改良支出，先待摊（支付现金）再分摊至费用

- **摊销时：借费用，贷本科目；**
- **如某待摊费用不能使单位受益时，一次全部摊销**

◆待摊/长期待摊费用

- 单位需要在支付时点和后续实际发生费用的会计期间编制会计分录。
- (一) 单位在支付时，根据实际支付的金额。
 - 借：待摊费用 贷：银行存款/零余额账户用款额度等科目；
- (二) 在后续实际发生费用的各会计期间期末，按照当期应确认的费用金额。
 - 借：费用类科目，贷：待摊费用
- 例如，单位在第一年年末一次性支付下年宽带费用1200元，在这一时点。
 - 借：待摊费用 1200 贷：银行存款 1200
- 到下一年单位每月实际使用宽带服务时，应确认当月发生费用100元，
 - 借：相关费用 100 贷：待摊费用 100

四、资产共性及重大变化业务解析

- 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 重大变化
- 在建工程 重大变化
- 研发支出 重大变化

资产取得

- 取得方式
 - 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
- 两个关键问题
 - 入账成本的确定
 - 账务处理

资产取得

➤ 资产初始计量

– 采用历史成本计量原则

– 按取得方式不同

- 购入的：购买价款+相关税费等
- 自建（自行加工）的：成本归集与分摊（在建工程）
- 无偿调入（划拨）的：按照在调出方的账面价值
- 接受捐赠的：凭据金额/评估价值/同类市场价值/名义金额（一般前三个价值就可以，名义金额仅限于存货、固定资产、无形资产三种情况）
- 融资租入的：合同确定的租赁价款+相关税费
- 盘盈的：评估价值/重置成本（制度要求同捐赠一样是三个或四个层次）

	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	资产入账价值的确认
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（与无偿调拨净资产不同）	1.资产入账价值的确认 4个层次/3个层次 2.名义金额应用范围
	调（捐）入的有关资产成本无法可靠确定的 借：其他费用 贷：银行存款等[相关费用]	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（先不入账）
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]	
置换取得	以“库存物品”为例	不同于以非现金资产取得股权投资

<p>置换换入的 库存物品</p>	<p>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] 银行存款等[其他相关支出] 其他收入[贷差]</p>
<p>涉及补价的</p> <p>支付补价的</p>	<p>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]</p>
<p>收到补价的</p>	<p>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]</p>

计提折旧和摊销

- **定义：**资产使用过程中，资产价值不能一次性作为费用，而是逐年逐月地消耗。但是其中报废的、名义金额计量的，文物、陈列物、图书档案等固定资产可以不计提折旧。
- “固定资产累计折旧”
- “公共基础设施累计折旧（摊销）”
- “保障性住房累计折旧”
- “无形资产累计摊销”
- “文物文化资产” 没有折旧
 - 保障性住房参照固定资产计提折旧。高校家属住宅不属于保障性住房
 - 新旧衔接：对以前未提折旧的固定资产，一定要追溯调整，补贴折旧，就如同一开始购入资产时就要执行新折旧制度

• 计提折旧和摊销

- 《固定资产》准则应用指南（财会[2017]4号）
- 确定了固定资产折旧年限
- 通常情况：把资产分为房屋及构筑物、通用设备、家具、用具及装具等，确定了一个底线标准，不能少于多少年或小于等于多少年。
- 部门细化的规定：部门可以根据本行业所管单位的具体情况 and 固定资产使用情况，在财务部的标准基础上予以细化，包括细化固定资产的类别和固定资产的折旧年限。
- 单位细化的要求。满足业务指南的原则和三个标准。
- 盘盈/无偿调入/接受捐赠/置换资产的折旧年限。其资产价值是划过来的入账价值，折旧年限应减掉历史折旧，未来剩下折旧年限就是资产的使用年限。
- 改建、扩建资产的折旧年限。改建、扩建把资产年限变长了，就按变长的年限去提折旧，不追溯以前的政策。

计提折旧和摊销

- 折旧的计提的时点和要求：
 - （一）当月增加固定资产当月计提折旧，当月减少固定资产当月不提折旧；这一规定与现行企业会计准则的规定不同。
 - （二）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。
 - （三）资产作为业务活动使用，折旧费用计入业务活动费用，如果是作为单位管理使用，折旧费用是计入单位管理费用；
 - （四）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，按照其还可以使用的年限计提折旧。
 - （五）处置资产的时候要考虑按原来账面价值处置，所提折旧要冲销；

计提折旧和摊销

- 折旧的计提的时点和要求：
- （六）固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；
- （七）对提前报废的固定资产，不能再提折旧。对已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，期间不再提折旧。
- （八）无形资产的摊销要注意摊销年限，有法律规定的按法律年限；无法律规定按受益年限；如果没有法律也没有受益年限，按不少于10年进行摊销；金额较低的可根据本单位情况自定摊销年限。

• 计提折旧和摊销的账务处理

<p>按月计提 资产折旧 时</p>	<p>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/公共基础设施累计折旧 （摊销）/保障性住房累计折旧</p>
<p>处置资产 时</p>	<p>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（摊 销）/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]</p>
<p>按月摊销 时</p>	<p>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</p>
<p>处置无形 资产时</p>	<p>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]</p>

资产处置

- (一) 处置形式

- 出售、出让、转让、对外捐赠、无偿调出、资产置换、报废、毁损、货币性资产核销等。必须先报上级部门批准后，才能处置。

- (二) 处置要求

- 1、资产处置的净收入要实行收支两条线，但是无形资产转让收入、库存物品出售收入，可以不实行收支两条线；
- 2、资产处置时，应先将资产账面价值核销，然后将扣除折旧后的净值转入当期资产处置费用科目；
- 3、当报废损毁的账面价值转到处置费用的同时，存在残值变价收入，同时，在清理资产过程中发生了费用支出，如果残值变价收入大于相关费用的部分，要上缴财政，实行收支两条线；
- 4、需要报批准的资产出售的收入要纳入本单位的预算管理，形成单位收入；
- 5、无形资产中科研成果转换收入要纳入本单位的预算管理，列“其他收入”科目，不需要上缴财政；
- 6、无形资产转让收入的确认。先核销账面价值（与转让收入无关），然后用转让收入减去转让时发生的费用，这就是转让的净收入。

• 账务处理：一般情况（已固定资产为例）

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]
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]
置换换出固 定资产	参照“库存物品”科目的账务处理

资产清查盘点

- (一) 资产清查盘点的形式

- 盘盈、盘亏（毁损、报废），与资产处置的先批准后处理不一样，是先发现后批准再处理。

- (二) 资产清查盘点的处理要求

- 1、盘盈、盘亏时，一般先记入“待处理财产损溢—待处理财产价值”科目，按规定报经批准后再及时进行账务处理
- 2、清查盘点过程中的变价收入、赔款收入、追查责任人收入，以及发生的清理费用等的，记入“待处理财产损溢—处理净收入”科目核算，并实行“收支两条线”，上缴财政。
- 3、盘盈的非现金资产，包括存货、固定资产、无形资产以及经管资产计量确认，一般按成本计价，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。注意不得乱用名义金额计价
- 4、盘盈的流动资产因管理不善造成当时没记账，可以直接冲减当期费用，不需要调整以前年度的净资产。
- 5、盘盈的非流动资产因管理不善造成当时没记账，按会计差错处理，通过“以前年度盈余调整”科目处理，最终调整了以前年度的净资产。
- 6、实行“收支两条线”上缴财政的清查盘点的收入资金，是不纳入部门预算管理的现金收支，预算会计不处理。所有毁损、报废业务等都是财务会计处理，预算会计不处理。所以并不是说一有资金的流入、流出都要做预算会计。

- 名义金额（1元）



无偿划拨的土地使用权、文化陈列品

• 现金溢余或短缺的账务处理

	按照溢余金额转入待处理财产损益	借：库存现金 贷：待处理财产损益
现金溢余	属于应支付给有关人员或单位的部分	借：待处理财产损益 贷：其他应付款 借：其他应付款 贷：库存现金
	属于无法查明原因的部分，报经批准后	借：待处理财产损益 贷：其他收入

	按照短缺金额转入待处理财产损益	借：待处理财产损益 贷：库存现金
现金短缺	属于应由责任人赔偿的部分	借：其他应收款 贷：待处理财产损益 借：库存现金 贷：其他应收款
	属于无法查明原因的部分，报经批准后	借：资产处置费用 贷：待处理财产损益

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
	报经批准处理后处理时	对于流动资产（冲费用）	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	以前年度取得的 借：待处理财产损溢 贷：以前年度盈余调整（调整净资产）
		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

转入待处理财产时	<p>借：待处理财产损益——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</p> <p>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</p>
报经批准处理时	<p>借：资产处置费用</p> <p>贷：待处理财产损益——待处理财产价值</p>
残值或残值变价收入、保险理赔或过失人赔偿等	<p>借：库存现金/银行存款/库存物品/其他应收款等</p> <p>贷：待处理财产损益——处理净收入</p>
发生的相关费用	<p>借：待处理财产损益——处理净收入</p> <p>贷：库存现金/银行存款等</p>
收支结清，处理收入大于相关费用的	<p>借：待处理财产损益——处理净收入</p> <p>贷：应缴财政款</p>

对外投资

- 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
 - 投资（预算）收益
 - 投资支出（**预算会计科目**）
- 涉及的会计准则——《投资》
- 仅涉及事业单位

• 对外投资

- **短期投资：**主要是债券投资，就是买国债进行投资。按直接的购买价作短期投资的入账成本，不确认应收利息和应收股利。收到了利息时直接冲短期投资。
- **长期债券投资**

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]
	收到支付价款中包含的利息时	借：银行存款 贷：应收利息
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] /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
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]

• 长期股权投资

• 取得时

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

借：长期股权投资

贷：银行存款/其他应交税费等

其他收入

- (四) 接受捐赠、无偿调入的，同其他资产的处理
-
- 鼓励科研成果转化，有一些高校的科研成果就有资产化，也没有做存货，也没有做无形资产，没有确认，但是这个成果还是能转化的

• 长期股权投资

持有期间：

（一）成本法：

- 1、概念：**一直按照当初投资成本作为账面价值，期间所发生的增资、注资、减资、被投资单位宣告发放现金股利或利润等均做为投资收益，但投资的账面价值一直不变。
- 2、使用范围：**就是投资者或者政府主体对被投资单位的财务或者经营决策不能影响的时候用成本法，比如你占股比例连1%不到，又没有派人到被投资单位任职，就是拿一点投资收益，这个情况下就可以按成本法核算。
- 3、账务处理：**被投资单位宣告发放现金股利或利润时
 - 借记“应收股利”，贷记“投资收益”科目

• 长期股权投资

持有期间：

(二) 权益法

- 1、概念：**投资单位和被投资单位，相当于一家人，被投资单位实现了净利润，投资单位长期股权投资账面价值也跟着增加；被投资单位发生了亏损，投资单位长期股权投资账面价值也跟着减少；被投资单位破产了，投资单位长期股权投资账面价值也就没有了。权益法投资主体和被投资主体的权益始终连接在一起。
- 2、变动金额确认：**按权益法核算长期股权投资变动额，是按照目前被投资单位净资产的份额算出额度减去投资单位目前长期股权投资账面价值的差额。
- 3、实现方式：**被投资单位发生了净损益或者进行利润分配宣告发放现金股利或利润、股权市场价值波动、政府投入、其他权益变动。
- 4、科目设置：**设立“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”明细科目，
 - **(1) “长期股权投资—损益调整”科目**反映的是被投资单位因发生了净损益或者利润分配而宣告发放现金股利或利润，对投资单位账面价值的影响，对应的科目是通过“投资收益”科目核算。
 - **(2) “长期股权投资—其他权益变动”科目**反映的是被投资单位除了发生净损益或者利润分配以外的如股权市场价值波动、政府投入、其他权益变动等对投资单位账面价值的影响，对应的科目是通过“权益法调整”科目核算。

<p>被投资单位实现净利润时，按照其份额</p>	<p>借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益</p>
<p>被投资单位发生净亏损的，按照其份额</p>	<p>借：投资收益 贷：长期股权投资——损益调整</p>
<p>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</p>	<p>借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益</p>
<p>被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按照其份额</p>	<p>借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整 (相当于是分自己的钱)</p>
<p>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</p>	<p>借：长期股权投资——其他权益变动 贷：权益法调整 或相反分录</p>

• 长期股权投资

• 出售转让

- （一）以现金取得长期股权投资，出售转让后取得的收入直接确认投资收益，不实行“收支两条线”，不上缴财政。
- （二）以现金以外资产取得长期股权投资，出售转让取得的收入中，本金部分实行“收支两条线”，上缴财政。收益部分直接确认投资收益，不实行“收支两条线”，不上缴财政。

处置以现金取得的长期股权投资	<p>借：银行存款[实际取得价款] 投资收益[借差] 亏损</p> <p>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] 盈利</p>
----------------	---

<p>处 置 以 现 金 以</p>	<p>转销长期股 权投资账面 余额</p>	<p>借：资产处置费用 进费用 贷：长期股权投资[账面余额]</p>
<p>外 的 其 他 资 产</p>	<p>处置净收入 上缴财政的</p>	<p>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（处置资产收入）</p>
<p>取 得 的 长 期 股 权 投 资</p>	<p>按照规定投 资收益纳入 单位预算管 理的</p>	<p>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]</p>

• 长期股权投资

• 一其他处置（破产清算）

（一）核销时，借记“资产处置费用”科目，贷记“长期股权投资”科目

（二）报经批准置换转出长期股权投资时，参照“库存物品”科目

（三）采用权益法核算的长期股权投资的处置，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。

在建工程

- 一、改革内容
 - （一）2016年财政部对《基本建设财务规则》做出了修订，第一条第二款中取消了基本建设单独建账、单独核算的要求。
 - （二）2017年《政府会计制度》明确规定，单位对基本建设投资应当统一进行会计核算，不再单独建账，但应当按项目单独核算，并保证项目资料完整，以便对基建项目将来后期的竣工决算、审计等提供基础资料。
 - （三）《国有建设单位会计制度》目前暂时没有废止，财政直接投资的地铁项目或公共基础设施建设等项目还可以继续使用。但是行政事业单位从2019年1月1日起不再使用该制度。
 - （四）根据财政部财会【2018】3号新旧制度衔接工作的处理规定：对没有进行基建并账的单位，可以先按照2012年事业单位会计制度规定的衔接要求，先把基建账并到现在的旧账上，然后再把合并之后的旧账按照新的衔接规定转到2019年1月1日新账上。
- 二、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，可以包括维修、改造、修缮、单位自行使用软件开发等
 - 批判继承《国有建设单位会计制度》的内容
 - 各单位取消基建专户
 - 按项目单独核算

在建工程

- **三、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
- *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。*

- **四、明细科目设置：**

- “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”

➤ *科目应按照具体项目进行明细核算*

在建工程

应收账款:

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**

预付账款:

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。

其他应收款：

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。一般金额较低，发生数量较多**

• 在建工程—建筑安装工程投资

- (一) 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。如果能分清楚，应该在设置“建筑工程”和“安装工程”两个三级明细科目。
- (二) 不包括安装设备本身的价值。应在“设备投资”科目反映。
- (三) 不包括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。应在“预付账款—预付工程款、预付备料款”科目中反映。
- (四) 改扩建时，应先把从“固定资产”科目转到“在建工程—建筑安装工程投资”科目。改扩建期间，该固定资产不提折旧。
- (五) 改扩建期间，固定资产拆除部分由“在建工程—建筑安装工程投资”转到“待处理财产损益”科目，最终做“资产处置费用”。
- (六) 建筑安装工程投资不仅仅是科目下原来归集的成本，还包括一部分应分摊的待摊投资，比如单位同时进行几个基建工程，有一些共性的费用和间接费用要去分摊，要摊到建筑安装工程投资或者设备投资里面，待摊费用摊完之后再由“在建工程—建筑安装工程投资”转到“固定资产”。

<p>将固定资产等转入改建、扩建时</p>	<p>借：在建工程——建筑安装工程投资 贷：固定资产等 固定资产累计折旧等（暂厅折旧）</p>
<p>按照进度结算工程款时</p>	<p>借：在建工程——建筑安装工程投资 贷：预付账款——预付工程款（如果有的话） 财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等</p>
<p>自行施工小型建筑安装工程发生支出时</p>	<p>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</p>
<p>改扩建过程中替换（拆除）原资产某些组成部分的</p>	<p>借：待处理财产损益（进行资产处置） 贷：在建工程——建筑安装工程投资</p>
<p>工程竣工验收交付使用时，</p>	<p>借：固定资产等 贷：在建工程——建筑安装工程投资[含应分摊的待摊投资]</p>

• 在建工程—设备投资

- 单位采购设备的时候，有一些设备需要安装，其中购买设备的费用在“设备投资”中反映，安装的费用在“建筑安装工程投资—安装工程”科目中反映。

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
安装完毕，交付使用时，按照设备投资成本（含安装工程成本和分摊的待摊投资）	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/库存物品 贷：在建工程——设备投资 （直接进资产不需要安装）

• 在建工程—待摊投资

一、核算应分摊计入工程成本或设备的各项间接费用

- 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

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。

单项工程在报废过程中还发生一些费用或收入，比如赔款等的，其差额应转到待摊投资

8. 系统集成等信息工程的费用支出。
9. 其他待摊性质支出。

二、交付使用前，先分摊再转资产。

由待摊投资分配到建筑安装工程投资和设备投资，等把待摊投资分配完，然后由设备投资和建筑安装工程转到固定资产或无形资产。

三、待摊投资的分配方法：

按概算数的比例分摊、按实际数的比例分摊

<p>发生构成待摊投资的各类费用时</p>	<p>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</p>
<p>对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入</p>	<p>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[收入减工程成本差额]</p>
<p>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</p>	<p>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]</p>
<p>工程交付使用时，按照一定的分配方法进行待摊投资分配</p>	<p>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</p>

• 在建工程—其他投资

- 包括：“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
- 单位为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，最后转入无形资产。

土地使用权一般都是做无形资产，其中历史上划拨，没有掏钱的土地，现在按名义金额入账；通过招牌挂买的土地，按市场价值入账；土地政策规范之后无偿或有偿划拨的，按成本价入账。

<p>发生其他投资支出时</p>	<p>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</p>
<p>资产交付使用时</p>	<p>借：固定资产/无形资产等 贷：在建工程——其他投资</p>

• 在建工程——基建转出投资

例如：学校建新校区的时候修了一条路，架了一座过街天桥，最后却作为市政基础设施的组成部分，移交给了当地的市政管理部门，道路和桥都不用你管理了，也不作为你单位的资产了，产权也交出去，不归属你单位了。

<p>建造的产权不归属本单位的专用设施转出时</p>	<p>借：在建工程——基建转出投资 贷：在建工程——建筑安装工程投资</p>
<p>冲销转出的在建工程时</p>	<p>借：无偿调拨净资产 贷：在建工程——基建转出投资</p>

• 在建工程——待核销基建支出

- 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。

<p>发生各类待核销基建支出时</p>	<p>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</p>
<p>取消的项目发生的可行性研究费</p>	<p>借：在建工程——待核销基建支出 贷：在建工程——待摊投资</p>
<p>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</p>	<p>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</p>
<p>经批准冲销待核销基建支出时</p>	<p>借：资产处置费用 贷：在建工程——待核销基建支出</p>

无形资产

无形资产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。

无形资产的要求

- 一、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、委托软件公司开发软件，视同外购无形资产进行处理；
- 三、自行研究开发对外使用形成的无形资产（自行研究开发自己使用的软件通过“在建工程”核算），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”；
- 四、部分无形资产如果无法确定价值，可以暂时用名义价值记账，比如专利权、土地使用权等
- 五、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

研发支出

- **一、定义：**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
- **二、设置原理：**
 - 现行制度下对自行研究开发的项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出，成本入账不实。现行制度规定依法取得无形资产时发生的律师费、注册费作为自行研究开发项目的入账成本，数额较低，因为注册费、律师费能有多少，我为了自行研究开发项目，可能投入了大量的人力、物力、财力，最后只把注册费、律师费作为成本入账，所以无法反映出无形资产的真实价值。
- **三、处理内容：**
 - 把自行研究开发项目分为**研究阶段**和**开发阶段**两个阶段。其中：
 - **（一）研究阶段**只是研究对象的探索行为。或者是有计划的调研行为，一般是不会形成资产，而且也不符合资产的概念，不能够给单位带来经济利益的流入或者服务增加，所以就费用化。
 - **（二）开发阶段**时已经有样品生产出来了，这时候发生了相关的成本费用就可以归集到开发成本中去，一旦形成无形资产就把开发阶段归集的成本转到无形资产入账，就资本化。
 - **（三）**如果跨年度研发项目即使进入开发阶段，年末要进行评估，看运营期内能不能形成无形资产，如果这个研究项目预计不能达到期望的预定目标，那就应该在这个年末把开发支出转到业务活动费用中去，所以不一定说进入开发阶段就一直开发支出归集，最后转无形资产，每年年末的时候，要考虑能不能形成无形资产。

研发支出

- **四、处理难点：**如何划分研究和开发阶段，这目前是会计界的一个难题，尤其对一些高科技项目，研发项目研究阶段、开发阶段怎么划分，说不清楚。虽然制度里面讲了什么叫研究阶段，什么叫开发阶段，只是给一个定义，但是具体到研究项目太多了，有基础研究的，有应用研究的，还有实物产品研究的，无法判断什么时候进入开发阶段。所以决定由单位在执行的时候自行确定判定标准。我个人认为“**样品生产出来可以作为一个判定标准**”。
- **五、有关要求：**研发支出不核算基本建设项目中自己使用的软件研发支出，只包括我们一般说的科研项目，或者自行研究开发的项目等。
- **六、明细科目：**研发支出设“研究支出”和“开发支出”明细科目
- **（一）研究支出。**先按照合理方法按月将研究费用归集到研发支出里面，包括料工费、研究人员工资福利、材料等直接的资金支出。月末的时候转到业务活动费用里面。如果不是业务活动费用，而是管理或者经营活动费用那就转到单位管理费或经营费用。
- **（二）开发支出。**要通过开发支出明细科目归集开发费用等，到年末的时候开发项目完成达到预定用途，形成无形资产。如果到年末的时候，评估判定开发项目不能完成，不能达到预定用途，就转到业务活动费用或单位管理费或经营费用。

研发支出

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/财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等
	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

<p>开发阶段的支出</p>	<p>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</p>
<p>开发项目完成达到预定用途形成无形资产</p>	<p>借：无形资产 贷：研发支出——开发支出</p>
<p>年末经评估，研发项目预计不能达到预定用途</p>	<p>借：业务活动费用等 贷：研发支出——开发支出</p>

三、负债类会计科目讲解

（一）总体情况

- 负债定义：政府会计主体过去的经济业务或事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务，该义务的金额能够可靠的计量。

现时义务是指“政府会计主体在现行条件下已承担的义务”，必须是政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的；政府会计主体目前尚未承担的义务，不能确认为政府负债；对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，例如未来某地可能发生的自然灾害，但是目前并没有给政府带来现时义务，所以政府也不会因此而承担负债；

- 负债的类别：流动负债、非流动负债
- 政府负债应包括直接显性负债、直接隐性负债、或有显性负债、或有隐性负债四类。
- 负债的计量属性：历史成本（一般使用）、现值和公允价值

（二）负债类科目。

- 共计16个科目，主要变化：
 - 1、把原来的应缴税费拆成两个，一个叫应交增值税，一个叫其他应交税费，主要是为了配合营改增。
 - 2、新增预计负债和受托代理负债。其实并不符合负债的定义，只是起到保管责任

三、负债类会计科目讲解

- (三) 负债与平行记账的关系
- 虽然负债是变化不大，但是负债和平行记账关系非常紧密，因为很多情况下负债确认的时候都是借费用，贷负债，但资金并未支付，这时候一般来说预算不做处理。只有资金流出偿还负债时，预算会计才会处理，

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	

负债类相关科目及其账务处理

- 应交增值税
- 应付职工薪酬
- 应付利息
- 其他应付款
- 预提费用
- 长期借款
- 预计负债

负债类科目

应付账款:

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。

预收账款:

本科目核算事业单位预先收取但尚未结算的款项。

其他应付款：

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。

长期应付款

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。

应交增值税

- 适应“营改增”改革要求，与《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号）基本一致
- 注意
 - 科目设置上分为一般纳税人和小规模纳税人，由税务部门认证，一般纳税人设置科目比较麻烦，小规模纳税人设置科目相对比较少。

应交增值税

明细科目

- 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
- 代扣代缴增值税

专栏

- 进项税额
- 已交税金
- 转出未交增值税
- 减免税款
- 转出多交增值税
- 销项税额
- 进项税额转出

其他应交税费

- 核算单位按照税法等规定计算应缴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**。
- 单位代扣代缴的**个人所得税**，也通过本科目核算。
- 单位应缴纳的**印花税**不通过本科目核算，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。
- 科目应当按照应缴纳的税费种类进行明细核算。

应付职工薪酬

债务形成：

在权责发生制基础下，只要职工（含长期聘用人员）在单位干了一个月，单位就有法定义务付报酬，即使单位没有支付报酬，但是支付义务已经产生了，形成了单位的负债，就确认应付职工薪酬，

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，包括：

- 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（医疗保险、养老金和职业年金；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）
- 劳务派遣人员工资，不列应付职工薪酬，应在公用经费中的劳务费中列支。

应付职工薪酬

账务处理

➤ 计算确认当期薪酬（权责发生制）：

借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用/在建工程等

贷：应付职工薪酬

向职工支付薪酬：

借：应付职工薪酬

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等

代扣个人所得税/社会保险费/住房公积金/为职工垫付款项（水电气暖）：

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

/其他应收款（水电气暖）

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

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度等

应付利息

核算内容：

- 一 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。分为资本化利息和费用化利息，其中利息资本化是指因基本建设借款所支付的利息应计入在建工程，最后形成固定资产。

到期一次还本付息的长期借款计提的利息在长期借款到期时才予以支付，属于非流动负债，应通过“长期借款—应计利息”科目核算。

- 可以将财务费用单设成一级科目，核算利息支出。

- 按期计提利息（权责发生制）

借：在建工程[建设期间借款利息，资本化]

其他费用/财务费用[非建设期间借款利息和其他借款利息，费用化]

贷：应付利息

- 实际支付利息

借：应付利息

贷：银行存款

其他应付款

关注：

➤ 公务卡报销及偿还

持卡人报销（没有还银行）：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（已经还银行）：借：其他应付款
贷：零余额账户用款额度等

➤ 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

收到时：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

➤ 采用实拨资金方式通过单位转拨给下属单位的财政拨款，也通过本科目核算

预提费用

核算内容：

一权责发生制下，预先提取的已经发生但尚未支付的费用，简单来说，适用于单位先计提费用后支付的情形。如**预提租金费用**等。

单位需要在发生费用的各会计期间和支付时点编制会计分录。单位在发生费用的会计期间期末，按照当期应确认的费用金额，借记费用类科目，贷记“预提费用”科目；在后续支付时点，根据实际支付的金额，借记“预提费用”科目，贷记“银行存款”或“零余额账户用款额度”等科目。

——事业单位从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，通过本科目核算，并单设“项目间接费用或管理费”明细科目

——计提的借款利息费用，通过“应付利息”、“长期借款—应计利息”科目核算，不在“预提费用”核算。

预提费用

账务处理

——预提时（非科研）：借：业务活动费用/单位管理费用（从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费）等

贷：预提费用

实际支付时：借：预提费用

贷：银行存款等

——事业单位从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，通过本科目核算，并单设“项目间接费用或管理费”明细科目

预提时：借：单位管理费用（不进入业务活动费用）

贷：预提费用—项目间接费用或管理费

实际使用时：借：预提费用—项目间接费用或管理费

贷：银行存款等

旧制度：直接进入事业基金

长期借款

核算内容：

——借款本金（1年以上不含1年）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
- 对于建设项目借款，按具体项目核算
- 先计提（参考应付利息科目），偿还时一次还本付息。
- 到期一次性还本付息时
 - 借：长期借款-本金
 - 应计利息
 - 贷：银行存款

预计负债

核算内容：

——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，比如法院已经判决了单位可能要赔偿支付多少金额，

预计负债的实质也是“现时义务”，即它本质上也是一种负债。预计负债与一般负债的不同在于其由或有事项引发，且其金额或者导致政府会计主体经济资源流出的时间具有一定的不确定性，但可以合理地进行可靠估计。需要注意的是，如果或有事项没有给政府会计主体带来现时义务，或者带来的现时义务不会导致经济资源流出，或者经济资源流出的金额无法可靠估计，这一或有事项便不会形成预计负债，则在资产负债表内无需对其进行确认。预计负债能够帮助信息使用者正确评价或有事项可能给行政事业单位带来的风险。

- 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
 贷：银行存款等
- 根据确凿证据调整时，借：有关科目
 贷：预计负债
 （或相反分录）

受托代理负债

- 核算内容：
- 核算单位接受委托取得受托代理资产而形成负债，受托代理负债一般与受托代理资产一一对应（受托代理现金除外），其实其并不符合负债的定义，只是起到受托资产的保管责任，并把受托代理资产的信息全面反映在单位报表。
 - 受托指定转赠的物资
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
 - 受托存储保管的物资
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
 - 单位管理的罚没物资
 - 借：受托代理资产 贷：受托代理负债
 - 受托存储保管的现金
 - 借：库存现金—受托代理资产 贷：受托代理负债

谢谢大家！