

政府会计基础知识及 准则制度实施中的 重点难点问题解析



目录

1

第一部分 政府会计改革进程及现状

2

第二部分 政府会计核算基础知识

- (一) 政府会计核算模式
- (二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素
- (三) 平行记账
- (四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析

3

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

- (一) 政府会计核算模式与平行记账
- (二) 收入/预算收入
- (三) 费用/预算支出
- (四) 净资产/预算结余
- (五) 资产
- (六) 负债
- (七) 报表

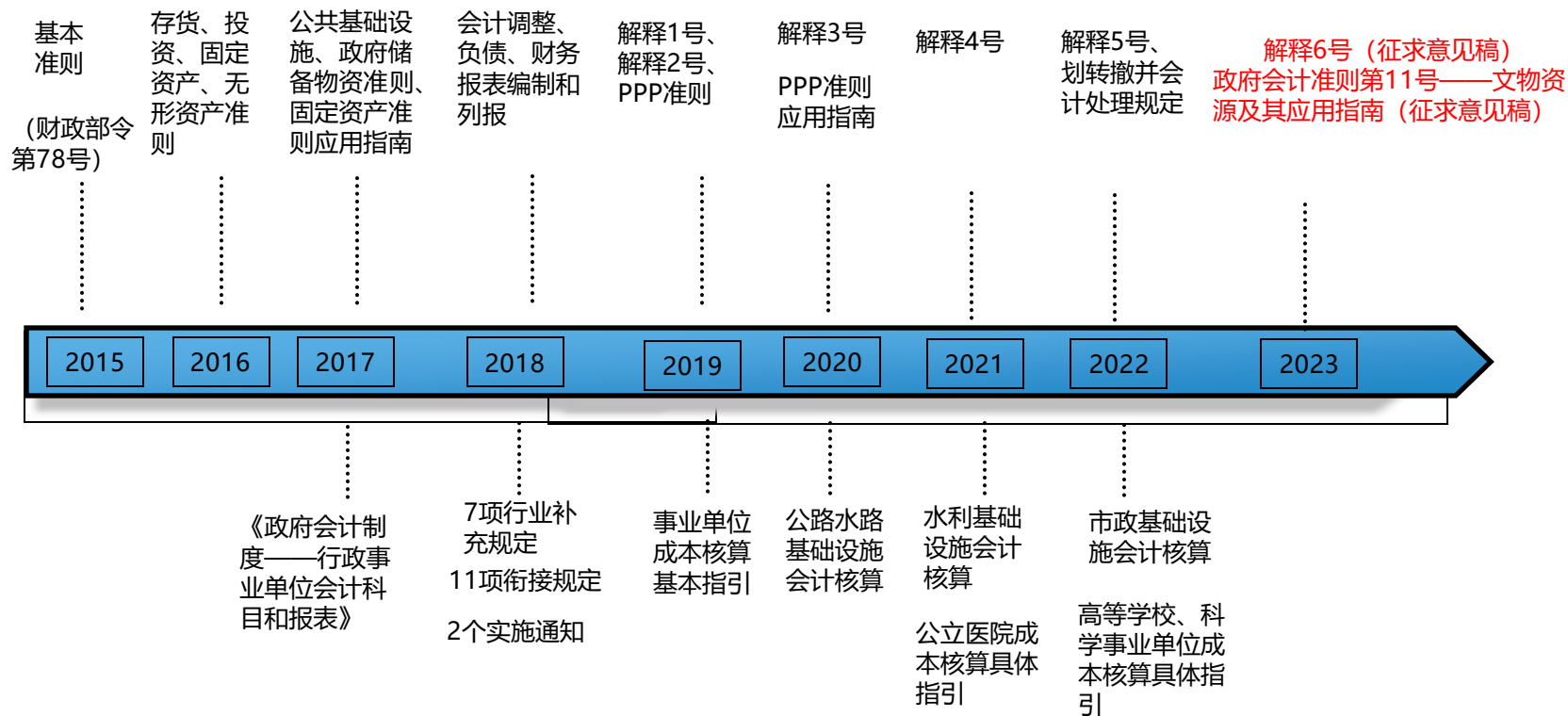
01

第一部分 政府会计改革进程及 现状





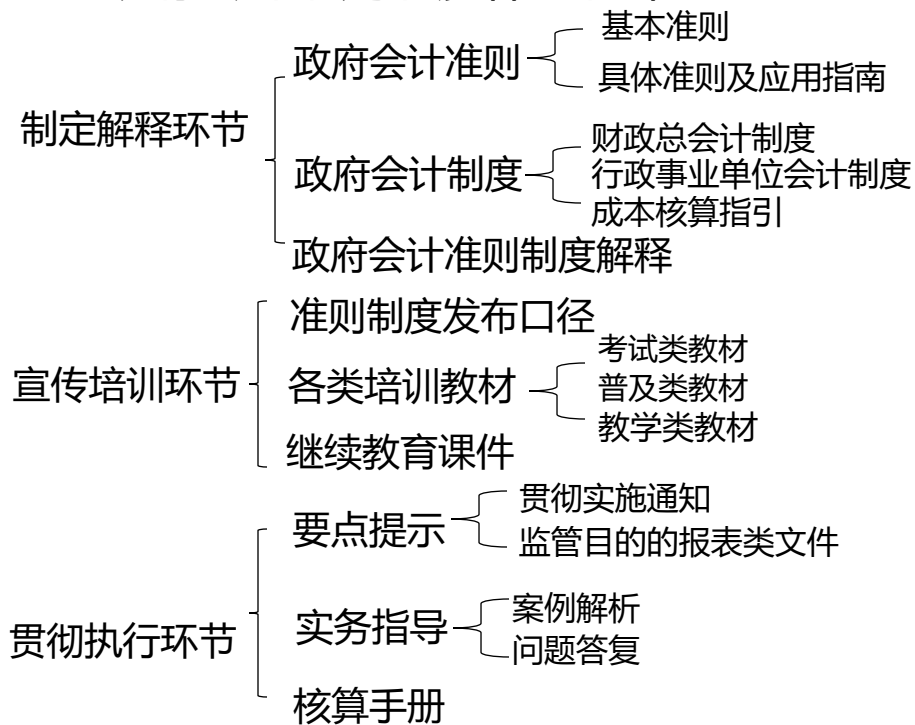
第一部分 政府会计改革进程及现状





第一部分 政府会计改革进程及现状

政府会计准则制度体系框架





第一部分 政府会计改革进程及现状

政府会计基本准则

属于概念框架，统驭具体会计准则和会计制度制定

政府会计具体准则

规定政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理（确认、计量和披露）原则

会计要素类

财务报告类

特殊事项类

应用指南

对具体准则的实际应用作出的操作性规定

政府会计制度

规定政府会计科目及其使用说明、会计报表格式及其填制说明

财政总会计

行政事业单位会计

政府会计准则制度解释

存货

投资

固定资产

无形资产

公共基础设施

政府储备物资

会计调整

负债

财务报告编制与列报

政府和社会资本合作项目合同



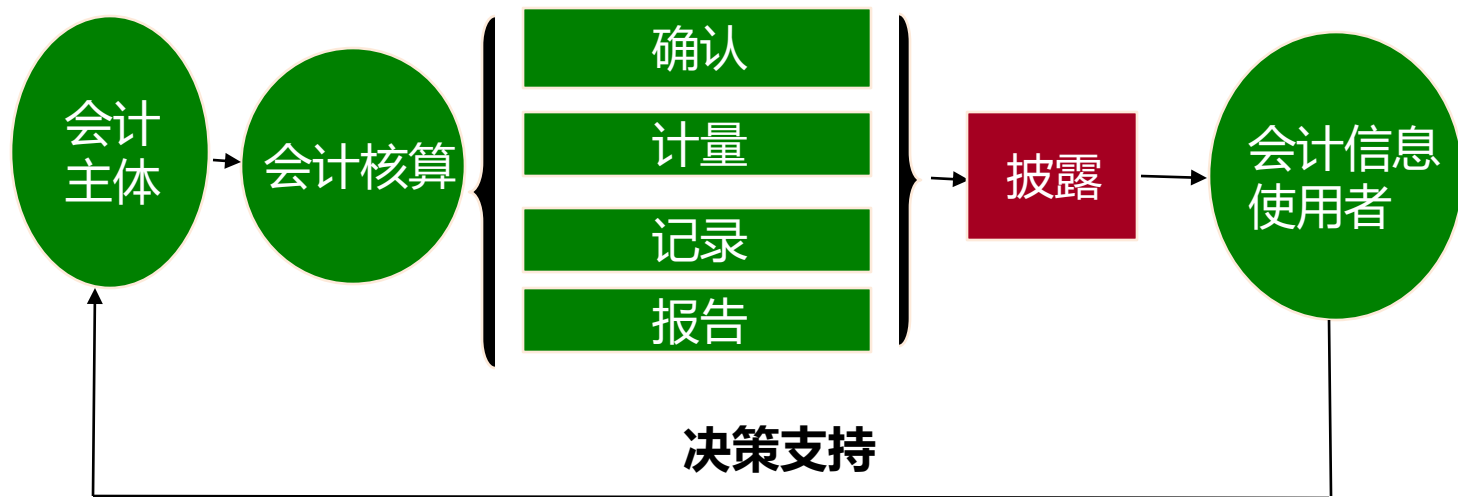
第一部分 政府会计改革进程及现状

《政府会计准则——基本准则》（2015）第五十七条（会计核算概念）
本准则所称会计核算，包括会计确认、计量、记录和报告各个环节，涵盖填制会计凭证、登记会计账簿、编制报告全过程。



第一部分 政府会计改革进程及现状

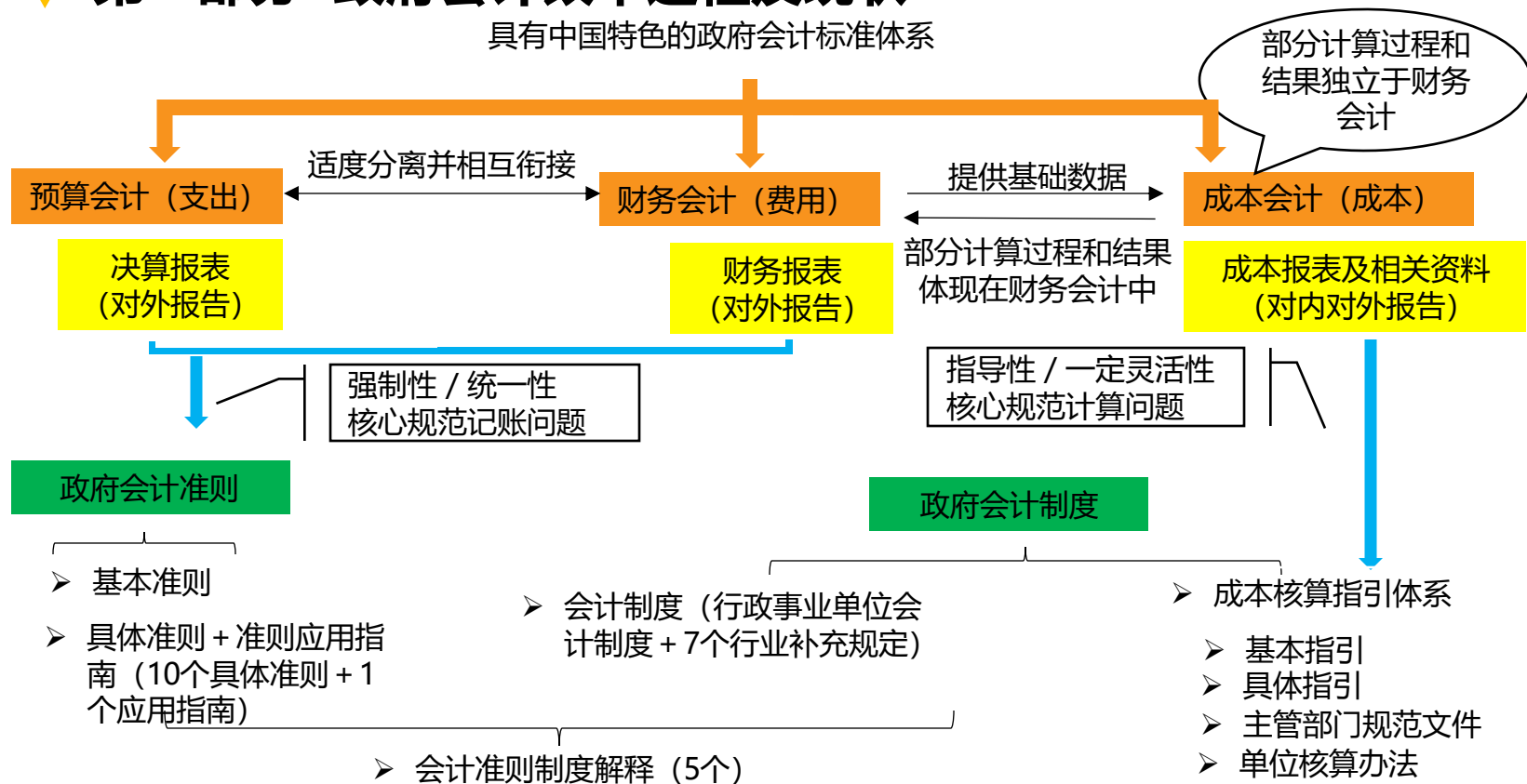
披露是会计结果的反映，是连接会计与会计信息使用者的一个中介。





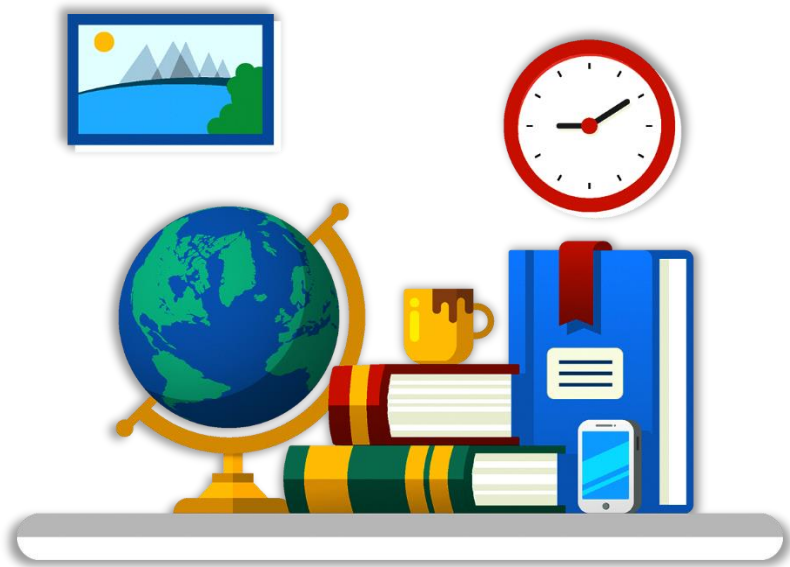
第一部分 政府会计改革进程及现状

具有中国特色的政府会计标准体系



02

第二部分 政府会计基础知识





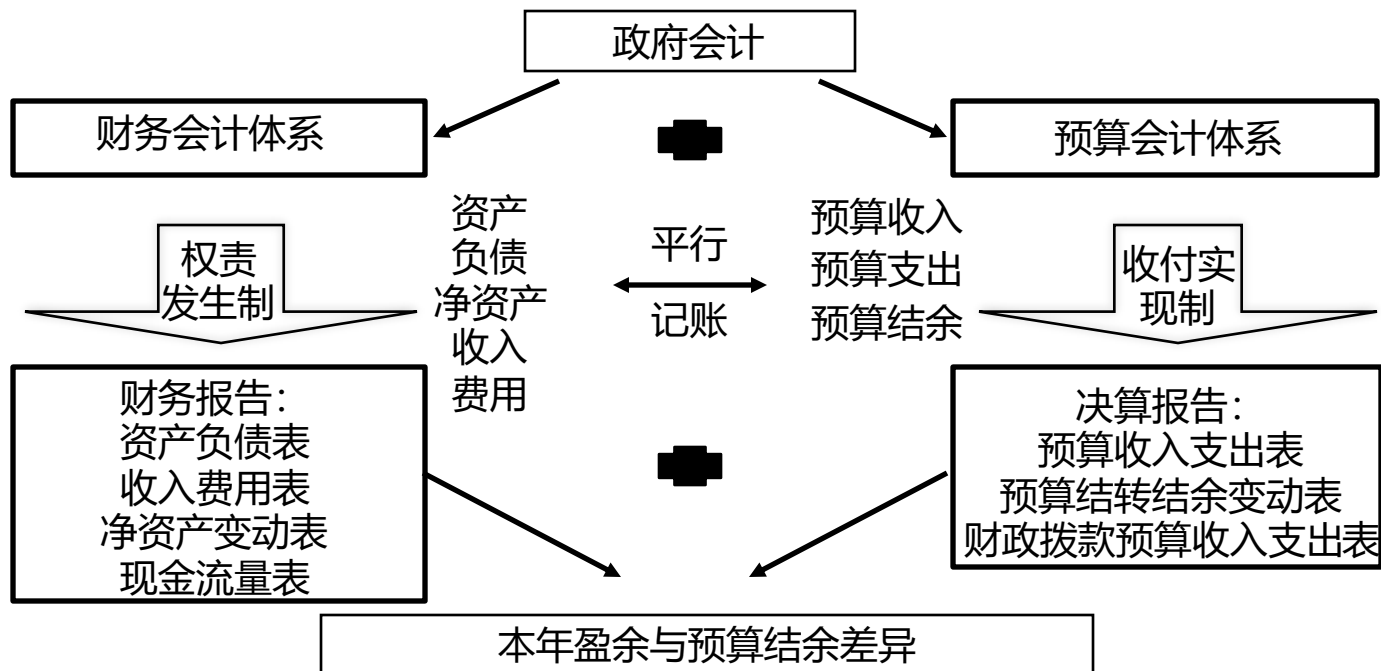
第二部分 政府会计基础知识

- (一) 政府会计核算模式
- (二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素
- (三) 平行记账
- (四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析



第二部分 政府会计基础知识

(一) 政府会计核算模式





第二部分 政府会计基础知识

政府会计核算模式解析





第二部分 政府会计基础知识

例：一对夫妻带了5000元，7月1日从A地到B地工作：

- 1.妻子在医院工作，月工资4500元，当月25日发放。丈夫在某学校工作，月工资8000元，次月5日发放；
- 2.在7月份伙食开支2700元；
- 3.支付第三季度房租4500元；
- 4.支付本季度网费180元；
- 5.抄表计算本月水电煤气费270元，下月实际支付。

按这样的收入水平，这对夫妻7月份超支还是结余？7月份能不能攒下钱？
能攒多少？



第二部分 政府会计基础知识

双体系：财务会计和预算会计

财务会计

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

预算会计

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



第二部分 政府会计基础知识

双基础：权责发生制和收付实现制 权责发生制

第六十条 本准则所称权责发生制，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

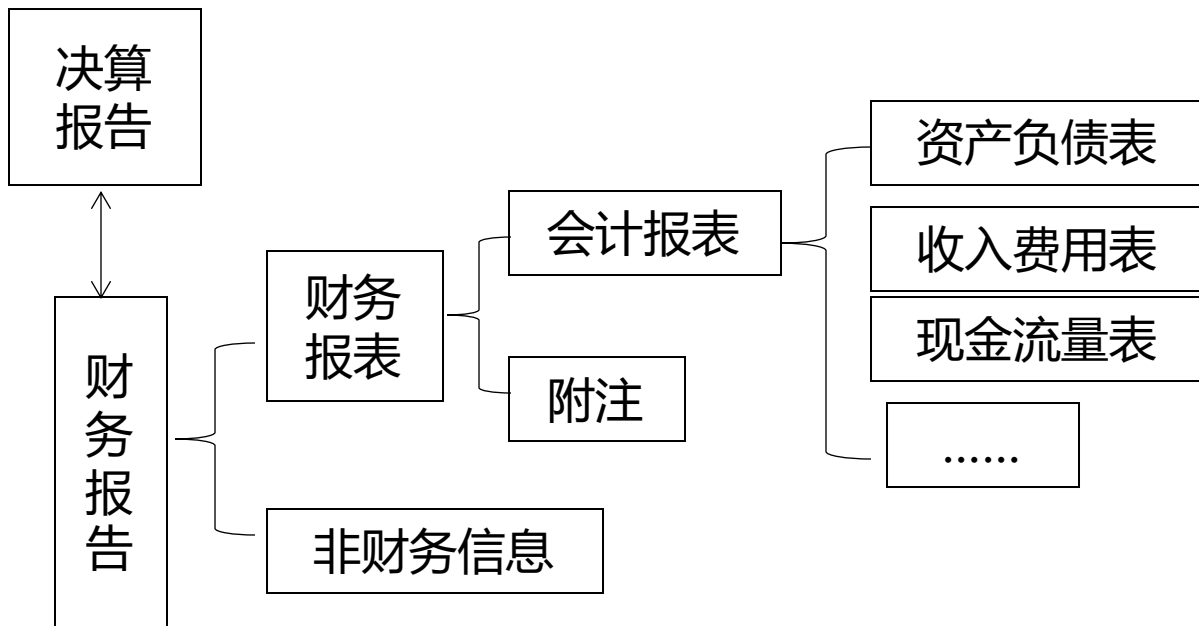
收付实现制

第六十一条本准则所称收付实现制，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。凡在当期实际收到的现金收入和支出，均应作为当期的收入和支出；凡是不属于当期的现金收入和支出，均不应作为当期的收入和支出。



第二部分 政府会计基础知识

双报告：决算报告和财务报告





第二部分 政府会计基础知识

权责发生制 VS 收付实现制

权责发生制

1.确认收入/费用的标志是权利/义务

(1) 收入确认：以收入取得的权利形成标志，而不论款项是否已经收到

(2) 费用确认：以费用承担责任的发生为标志，而不论款项是否已经支付

2.确定本期收入和费用是以应收应付作为标准，而不问款项的收付

收付实现制

1.确认预算收入和预算支出的标志是现金的实际收付为标志

(1) 预算收入确认：以收到现金的时间为标准

(2) 预算支出确认：以支付现金的时间为标准

2.按照现金收付日期确定其归属期。



第二部分 政府会计基础知识

权责发生制VS收付实现制

权责发生制

月初余额：5000

收入 $4500 + 8000 = 12500$ 元

费用

伙食费2700

房租1500

网费60

水电煤气270

} = 4530 元

本月盈余 = 7970

累计盈余 = $5000 + 7970 = 12970$

收付实现制

月初余额：5000

预算收入：4500

预算支出

伙食2700

房租4500

网费180

本月预算结余 - 2880

月末余额 = 2120



第二部分 政府会计基础知识

财务会计VS预算会计

财务会计

- 财务状况：

资产 = 库存现金2120 + 应收款8000 + 待摊费用3000 + 120 = 13240

负债 = 270

净资产 = 12970

- 运行情况：

本月盈余 = 7970

累计盈余 = 5000 + 7970 = 12970

- 现金流量：

5000 + 现金流入4500 - 现金流出7380 = 2120

预算会计

- 预算执行情况：

期初结余：5000

本月超支 - 2880

结余 = 2120



第二部分 政府会计基础知识

资产负债表

| 资产 | 金额 | 负债和净资产 | 金额 |
|------|--|----------|-------|
| 银行存款 | $5000 - 2700 - 4500 - 180 + 4500 = 2120$ | 负债 | |
| 应收款 | + 8000 | 应付款 | 270 |
| 待摊费用 | $+ 4500 - 1500 + 180 - 60$ | 净资产 | |
| | | 本期盈余* | 7970 |
| | | 累计盈余 | 5000 |
| 资产合计 | 13240 | 负债和净资产合计 | 13240 |

预算收入支出表

| 项目 | 金额 |
|------|--|
| 预算收入 | + 4500 |
| 预算支出 | $- 2700 - 4500 - 180$ |
| 预算结余 | $5000 - 2880 = 2120$ |
| 资金结存 | $5000 - 2700 - 4500 - 180 + 4500 = 2120$ |

收入费用表

| 项目 | 金额 |
|------|----------------------------|
| 收入 | $+ 4500 + 8000$ |
| 费用 | $+ 2700 + 1500 + 60 + 270$ |
| 本期盈余 | 7970 |

本期盈余和预算结余差异调节表

| 项目 | 金额 |
|--|-----------------|
| 本年预算结余 | - 2880 |
| 加：1.当期确认为收入但没有确认为预算收入 2.当期确认为预算支出但没有确认为费用 | $+ 8000 + 3120$ |
| 减：1.当期确认为预算收入但没有确认为收入 2.当期确认为费用但没有确认为预算支出 | - 270 |
| 本年盈余（本年收入与费用的差额） | 7970 |



第二部分 政府会计基础知识

财务会计VS预算会计

| | 财务会计 | 预算会计 |
|------|--------------------|---------------------|
| 核算基础 | 权责发生制 | 收付实现制 |
| 核算对象 | 各项经济业务或者事项 | 预算执行过程中发生的全部收入和全部支出 |
| 核算结果 | 财务状况，运行情况和现金流量等的会计 | 预算收支执行情况 |



第二部分 政府会计基础知识

记账凭证

| | | |
|------------------------------|----------|-------|
| 2019.7.31 支付取暖费 63639元 | 借：经费支出 | 63639 |
| | 贷：财政拨款收入 | 63639 |



第二部分 政府会计基础知识

记账凭证

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|------------------------------|--------------|-------|----------------|-------|
| 2019.7.31 支付取暖费 63639元 | 借：业务活动 费用 | 63639 | 借：行政支出/事业支出 | 63639 |
| | 贷：财政 拨款收入 | 63639 | 贷：财政拨款预算收 入 | 63639 |





第二部分 政府会计基础知识

记账凭证

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|------------------------------|--------------|-------|-------------|-------|
| 2019.7.31 支付取暖费 63639元 | 借：待摊费用 | 63639 | 借：行政支出/事业支出 | 63639 |
| | 贷：财政 拨款收入 | 63639 | 贷：财政拨款预算收入 | 63639 |



第二部分 政府会计基础知识

记账凭证

| | | 财务会计 | | 预算会计 | |
|-------|----------|----------|-----------|------|--|
| 10.31 | 按月 分摊 | 借：业务活动费用 | 63639/供暖期 | | |
| | | 贷：待摊费用 | 63639/供暖期 | | |



第二部分 政府会计基础知识

【例】：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？



第二部分 政府会计基础知识

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。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；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。



第二部分 政府会计基础知识

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。



第二部分 政府会计基础知识

【例】：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？



第二部分 政府会计基础知识

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。**



第二部分 政府会计基础知识

【例】2019年1月，某事业单位自行建造的A办公楼，完成工程竣工验收并交付使用，但尚未办理竣工决算手续。已支付承包方的价款350万元。“在建工程—建筑安装工程（A办公楼）”账面归集的该办公楼成本350万元，均为已支付承包方的价款。合同约定价款450万元，100万元未付。该单位据此转入固定资产。该办公楼预计使用寿命50年，该事业单位采用年限平均法计提折旧。



第二部分 政府会计基础知识

| | 财务会计 | 预算会计 |
|--------|--|--|
| 预付工程款 | 借：预付账款——预付工程款 3,500,000 贷：财政拨款收入 3,500,000 | 借：事业支3,500,000 贷：财政拨款预算收入 3,500,000 |
| 按工程进度 | 借：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 3,500,000 贷：预付账款——预付工程款 3,500,000 | |
| 在建工程 | 借：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 1,000,000 贷：应付账款 1,000,000 | |
| 转入固定资产 | 借：固定资产——房屋及构筑物（A办公楼） 4,500,000 贷：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 4,500,000 | |



第二部分 政府会计基础知识

分析：对暂估入账的A办公楼计提折旧

年折旧额： $450/50 = 9$ 万元，

月折旧额： $9 / 12 = 0.75$ 万元



第二部分 政府会计基础知识

2019年3月，在建工程按照估计价值转固之后、办理竣工财务决算之前，实际支付剩余工程价款100万元。

| | | |
|--------------------|--|-------------------------------------|
| 实际支付 应付工程 价款 | 借：应付账款 1,000,000 贷：银行存款 1,000,000 | 借：事业支出1,000,000 贷：资金结存 1,000,000 |
|--------------------|--|-------------------------------------|



第二部分 政府会计基础知识

权责发生制VS收付实现制

| 银行存款 | | 待摊费用/长期待摊费用 | | 资金结存 | 事业支出 | |
|------|------|-------------|-----|------|------|--|
| | 1200 | 1200 | 100 | 1200 | 1200 | |
| | | 业务活动费用 | | | | |
| | | 100 | | | | |



第二部分 政府会计基础知识

【例】某事业单位与网络服务公司签订了为期一年的服务器租赁合同。合同约定，该单位在服务期内可使用网络服务公司的服务器资源，服务器使用费按季缴纳，于每季度第1个工作日结算。合同签订后，该单位向网络服务公司支付了首期费用，请问支付时该笔费用在财务会计下应记入“预付账款”科目，还是“待摊费用”科目



第二部分 政府会计基础知识

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，“待摊费用”科目核算单位已经支付，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期限在1年以内（含1年）的各项费用。网络服务公司提供的服务器资源在合同履约期内持续向该单位提供服务，支付的该笔费用应当在支付当月和本季度剩余月份内平均摊销。故支付该笔费用时，该单位在财务会计下应当记入“待摊费用”科目，并按月予以摊销。在实务中，如果单位不要求编制中期财务报告，对于未跨年的服务费用，简化起见，单位在财务会计下可以于支付款项时直接计入相关费用。



第二部分 政府会计基础知识

| | 财务会计 | 预算会计 |
|---------|------------------------------------|--|
| 支付该笔费用时 | 借：待摊费用 贷：库存现金/银行存款/ 财政拨款收入等 | 借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存——货币资金/ 财政拨款预算收入等 |
| 按月摊销时 | 借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：待摊费用[按月摊销金额] | 不做处理 |



第二部分 政府会计基础知识

权责发生制VS收付实现制

| 银行存款 | | 库存物品 | | 资金结存 | | 行政支出 | |
|------|------|--------|-----|------|------|------|--|
| | 1200 | 1200 | 100 | | 1200 | 1200 | |
| | | 业务活动费用 | | | | | |
| | | 100 | | | | | |



第二部分 政府会计基础知识

权责发生制VS收付实现制

| 银行存款 | 固定资产 |
|------|----------|
| 1200 | 1200 |
| | |
| | 固定资产累计折旧 |
| | 100 |
| | |
| | 业务活动费用 |
| | 100 |

| 资金结存 | 行政支出 |
|------|------|
| 1200 | 1200 |
| | |



第二部分 政府会计基础知识

权责发生制VS收付实现制

银行存款

1200

预付账款

1200

1200

资金结存

1200

行政支出

1200

固定资产

1200



第二部分 政府会计基础知识

【例】：某事业单位因工作需要为公务用车的加油卡充值，报销时财务会计是做预付账款还是库存物品？



第二部分 政府会计基础知识

充值收到发票时，作为预付账款核算，后续在使用加油卡加油时，根据加油站开具的加油记录和油卡消费记录单据

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------------------------------------|---------------------|----------------------------|
| 充值时收到发票 | 借：预付账款 贷：财政拨款收入等 | 借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入等 |
| 月底根据加油站 开具的加油记录 和油卡消费记录单 据 | 借：业务活动费用等 贷：预付账款 | |



第二部分 政府会计基础知识

- (一) 政府会计核算模式
- (二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素
- (三) 平行记账
- (四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析



第二部分 政府会计基础知识

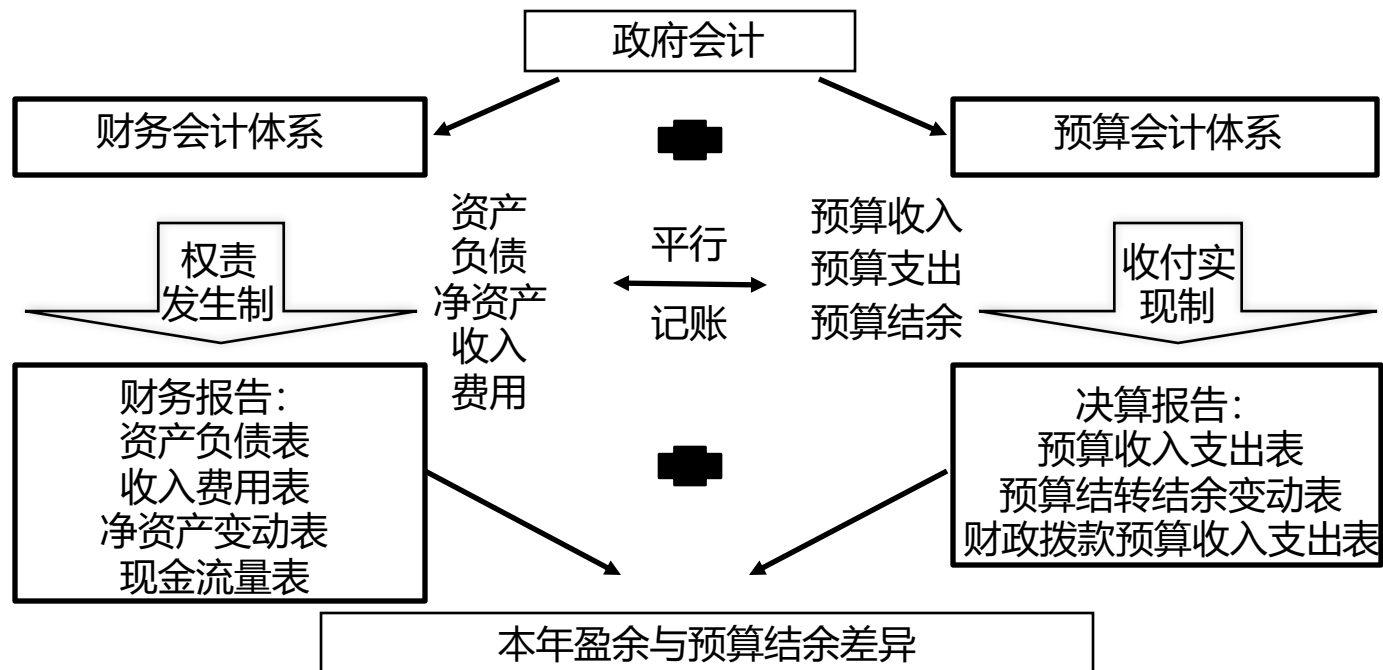
(二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素

- ①新增加的要素
- ②费用和预算支出
- ③收入和预算收入
- ④净资产与预算结余
- ⑤资产、费用与预算支出
- ⑥负债、收入与预算收入
- ⑦费用与成本



第二部分 政府会计基础知识

哪些是政府会计双体系下新增加的会计要素？





第二部分 政府会计基础知识

费用和预算支出

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。

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。

费用与预算支出的区别

- 1.核算基础不同
- 2.确认时点不同
- 3.表现形式不同



第二部分 政府会计基础知识

费用和预算支出 { 时间性差异
永久性差异

费用

| | | |
|------------|--------------|------------|
| 不属于费用的预算支出 | 既属于预算支出又属于费用 | 不属于预算支出的费用 |
|------------|--------------|------------|

预算支出



第二部分 政府会计基础知识

收入和预算收入

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。

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。

收入与预算收入的区别

- 1.核算基础不同
- 2.确认时点不同
- 3.表现形式不同



第二部分 政府会计基础知识

收入与预算收入 { 时间性差异
永久性差异

收入

| | | |
|----------------|------------------|------------|
| 不属于收入的预算 收入 | 既属于预算收入又属于 收入 | 不属于预算收入的收入 |
|----------------|------------------|------------|

预算收入



第二部分 政府会计基础知识

净资产与预算结余

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

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终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。

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



第二部分 政府会计基础知识

资产-负债=净资产

收入-费用=当期净资产变动额
(即本期盈余)

预算收入-预算支出=当期预算结余

通过“本期盈余和预算结余调节表”
反映财务会计与预算会计的衔接



第二部分 政府会计基础知识

资产、费用与预算支出

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。

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。

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。



第二部分 政府会计基础知识

负债、收入与预算收入

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。

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。

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。



第二部分 政府会计基础知识

费用和成本

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。

成本，是指单位特定的成本核算对象所发生的资源耗费，包括房屋及建筑物、设备、材料、产品等有形资源的耗费，知识产权等无形资源的耗费，以及人力资源耗费等其他耗费。

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。



第二部分 政府会计基础知识

成本核算方法

从费用的发生额里
面取数计算成本

业务活动费用

各种费用

制造成本法

业务活动费用

各种费用

从费用的发生额里
面取数计算成本

单位管理费用

各种费用

完全成本法



第二部分 政府会计基础知识

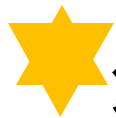
一、政府会计核算模式与平行记账

(一) 政府会计核算模式

(二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素

(三) 平行记账

(四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析



第二部分 政府会计基础知识

(三) 平行记账

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。



第二部分 政府会计基础知识

平行记账的步骤

第一步：先用权责发生制做财务会计分录

第二步：判断此业务或事项是否需要做预算会计分录

(1) 同时满足两个条件，做预算会计分录

先判断是否是现金收支业务：一般情况下，对于财务会计下“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”科目发生增减变动时，在预算会计下应同时进行会计处理。

再判断纳入部门预算管理：对于不纳入部门预算管理的现金收支，如应当上缴国库或财政专户的款项、应当转拨其他单位的款项、受托代理的款项等，收到或支付时仅作财务会计核算，不需要进行预算会计核算。

(2) 任意一个条件不满足，不做，即只做财务会计分录即可。



第二部分 政府会计基础知识

《34号文》关于预算会计的核算范围

单位应当按照部门综合预算管理的要求，对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，应当进行预算会计核算。





第二部分 政府会计基础知识

- 只做预算会计，不做财务会计的业务
- ✓ 预算结余的转账业务
- ✓ 预算结余科目之间调剂业务



第二部分 政府会计基础知识

- 只做财务会计，不做预算会计的业务（除时间性差异以外）

1) 受托代理资产、受托代理负债：单位收到货币资金形式的受托代理资产，其所有权、控制权仍归属原单位，不属于单位的预算收入，因此不纳入单位预算收入核算。（参见：政府会计制度之「1891受托代理资产」、政府会计制度之「2901受托代理负债」）

2) 应缴财政款：收到资金时就明确了它不属于单位的预算收入，应缴入财政，所以它进来和出去都不需要平行记账，比如代收的规费收入、罚没收入、利息收入、租金收入、资产处置收入等。（参见：政府会计制度之「2103应缴财政款」）



第二部分 政府会计基础知识

3) 同级财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项：它没有纳入本年度部门预算，只是预付性质，只有等到次年预算纳入时才确认收入。（参见：政府会计制度之「2307其他应付款」）

4) 通过本单位转拨给下属单位的财政拨款：它不属于本单位的财政拨款，没有纳入部门预算，只是中转性质，我们通过其他应付款核算，不需要做预算会计核算。（参见：政府会计制度之「2307其他应付款」）



第二部分 政府会计基础知识

5) 暂收款：如收取的押金、保证金、代收的水电费等，虽然发生了现金流入流出，但它们不纳入预算管理，有偿还义务，属于往来债务性质，我们只做财务会计核算，不做预算会计核算。（参见：政府会计制度之「2307其他应付款」）



第二部分 政府会计基础知识

6) 建立专用基金

根据有关规定设置的其他专用基金，按照实际收到的基金金额，借记“银行存款”等科目，贷记“专用基金”。

7) 财务会计年末转账



第二部分 政府会计基础知识

- (一) 政府会计核算模式
- (二) 政府会计核算模式下易混淆的会计要素
- (三) 平行记账
- (四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析



第二部分 政府会计基础知识

(四) 实务中关于政府会计核算模式与平行记账方面的问题解析

- 1.以库存现金形式收到应缴国库款，存入到银行存款，需要做平行记账吗？
- 2.银行基本户支出是否计入预算会计？
- 3.为什么跨年的取暖费需要做待摊费用？所有的跨期费用都要做待摊费用吗？
- 4.单位因工作需要为公务用车的加油卡充值，报销时财务会计是做预付账款还是库存物品？
- 5.上年12月份代扣的个人所得税，第二年1月份缴税，应如何进行账务处理？
- 6.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？



第二部分 政府会计基础知识

1.问：以库存现金形式收到应缴国库款，存入到银行存款，需要做平行记账吗？

答：应缴财政款：收到资金时就明确了它不属于单位的预算收入，应缴入财政，所以它进来和出去都不需要平行记账，比如代收的规费收入、罚没收入、利息收入、租金收入、资产处置收入等。（参见：政府会计制度之「2103应缴财政款」）



第二部分 政府会计基础知识

对于纳入本年度部门预算管理的暂付款项

| | 财务会计 | 预算会计 |
|----------------|----------------------------|------|
| 以库存现金形式收到应缴国库款 | 借：库存现金100 贷：应缴财政款 100 | 不做处理 |
| 存入到银行存款 | 借：银行存款 100 贷：库存现金 100 | 不做处理 |
| 上缴 | 借：应缴财政款 100 贷：银行存款等 100 | 不做处理 |



第二部分 政府会计基础知识

2.问：银行基本户支出是否计入预算会计？

答：【34号文】关于预算会计的核算范围

单位应当按照部门综合预算管理的要求，对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，应当进行预算会计核算。



第二部分 政府会计基础知识

3.问：为什么跨年的取暖费需要做待摊费用？所有的跨期费用都要做待摊费用吗？

答：

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|---------------------------|-----------------|-----------|-----------------|-------|
| 2019.7 支付取暖费 63639元 | 借：待摊费用——取暖 费 | 63639 | 借：行政支出/事业 支出 | 63639 |
| | 贷：财政拨款收入 | 63639 | 贷：财政拨款预 算收入 | 63639 |
| 2019.10.31 按月分摊 | 借：业务活动费用 | 63639/供暖期 | | |
| | 贷：待摊费用 | 63639/供暖期 | | |



第二部分 政府会计基础知识

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，“待摊费用”科目核算单位已经支付，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期限在1年以内（含1年）的各项费用。

在实务中，如果单位不要求编制中期财务报告，对于未跨年的服务费用，简化起见，单位在财务会计下可以于支付款项时直接计入相关费用。



第二部分 政府会计基础知识

4.问：某事业单位因工作需要为公务用车的加油卡充值，报销时财务会计是做预付账款还是库存物品？



第二部分 政府会计基础知识

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，

“预付账款”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；

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

单位为加油卡充值时，并未实际取得油料，在财务会计下应当记入“预付账款”科目，后续在使用加油卡加油时，根据加油凭证将预付账款转入相关费用。



第二部分 政府会计基础知识

5.问：12月份代扣的个人所得税，第二年1月份缴税，应如何进行账务处理？

答：在代缴个人所得税时确认被代扣工资的预算支出。



第二部分 政府会计基础知识

A事业单位2023年12月将从工资表中代扣个人所得税56000元，2024年1月直接划转至税务机关。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|----------|---|----------------------------------|
| 12月份代扣 | 借：应付职工薪酬 56000 贷：其他应交税费——个人所得税 56000 | |
| 12月财政拨款 | 借：银行存款56000 贷：财政拨款收入 56000 | 借：资金结存 56000 贷：财政拨款预算收入 56000 |
| 第二年1月份缴税 | 借：其他应交税费——个人所得税 56000 贷：银行存款56000 | 借：行政支出/事业支出 56000 贷：资金结存56000 |



第二部分 政府会计基础知识

6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？



第二部分 政府会计基础知识

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。



第二部分 政府会计基础知识

【例】2019年1月，某事业单位自行建造的A办公楼，完成工程竣工验收并交付使用，但尚未办理竣工决算手续。已支付承包方的价款350万元。“在建工程—建筑安装工程（A办公楼）”账面归集的该办公楼成本350万元，均为已支付承包方的价款。合同约定价款450万元，100万元未付。该单位据此转入固定资产。该办公楼预计使用寿命50年，该事业单位采用年限平均法计提折旧。



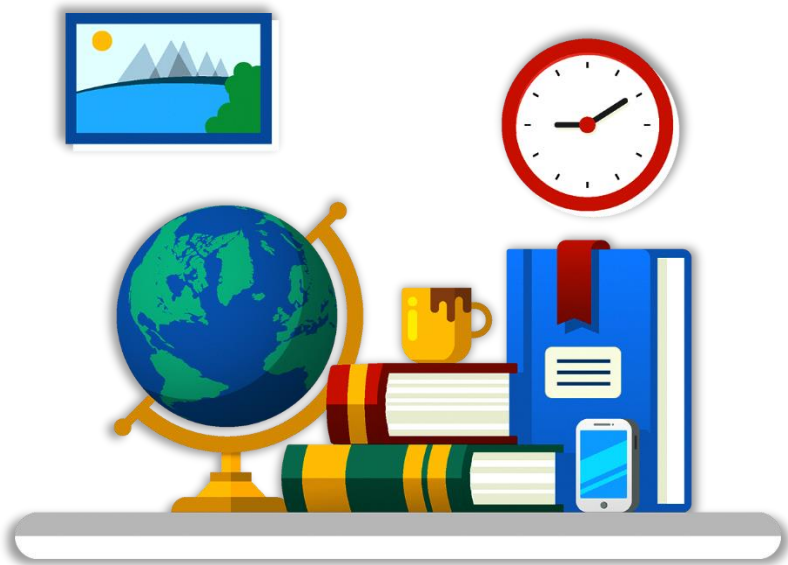
第二部分 政府会计基础知识

| | 财务会计 | 预算会计 |
|--------|--|--|
| 预付工程款 | 借：预付账款——预付工程款 3,500,000 贷：财政拨款收入 3,500,000 | 借：事业支3,500,000 贷：财政拨款预算收入 3,500,000 |
| 按工程进度 | 借：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 3,500,000 贷：预付账款——预付工程款 3,500,000 | |
| 在建工程 | 借：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 1,000,000 贷：应付账款 1,000,000 | |
| 转入固定资产 | 借：固定资产——房屋及构筑物（A办公楼） 4,500,000 贷：在建工程——建筑安装工程（A办公楼） 4,500,000 | |

03

第三部分

政府会计准则制度实施 中重点难点问题解析





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计准则制度实施中重点难点问题解析

一、收入/预算收入

二、费用/预算支出

三、净资产/预算结余

四、资产

五、负债

六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

一、收入和预算收入

- (一) 各种收入/预算收入类会计科目
- (二) 收入与预算收入类科目确认时点
- (三) 各种收入/预算收入核算内容划分的原则
- (四) 部分实务中关于收入/预算收入的问题解析



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 收入和预算收入类会计科目

| | |
|-----------|-------------|
| 财务会计账套 | 预算会计账套 |
| 财政拨款收入 | 财政拨款预算收入 |
| 事业收入 | 事业预算收入 |
| 上级补助收入 | 上级补助预算收入 |
| 附属单位上缴收入 | 附属单位上缴预算收入 |
| 经营收入 | 经营预算收入 |
| 非同级财政拨款收入 | 非同级财政拨款预算收入 |
| 投资收益 | 投资预算收益 |
| 捐赠收入 | 其他预算收入 |
| 利息收入 | |
| 租金收入 | |
| 其他收入 | |
| | 债务预算收入 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 收入和预算收入类会计科目（行政单位）

| | |
|-----------|-------------|
| 财务会计账套 | 预算会计账套 |
| 财政拨款收入 | 财政拨款预算收入 |
| 非同级财政拨款收入 | 非同级财政拨款预算收入 |
| 捐赠收入 | 其他预算收入 |
| 利息收入 | |
| 租金收入 | |
| 其他收入 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| 财务会计账套 | | 预算会计账套 |
|-----------|-------|-------------|
| 财政拨款收入 | 同步 | 财政拨款预算收入 |
| 非同级财政拨款收入 | 其他应收款 | 非同级财政拨款预算收入 |
| 捐赠收入 | 同步 | 其他预算收入 |
| 利息收入 | 同步 | |
| 租金收入 | 其他应收款 | |
| 其他收入 | 其他应收款 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

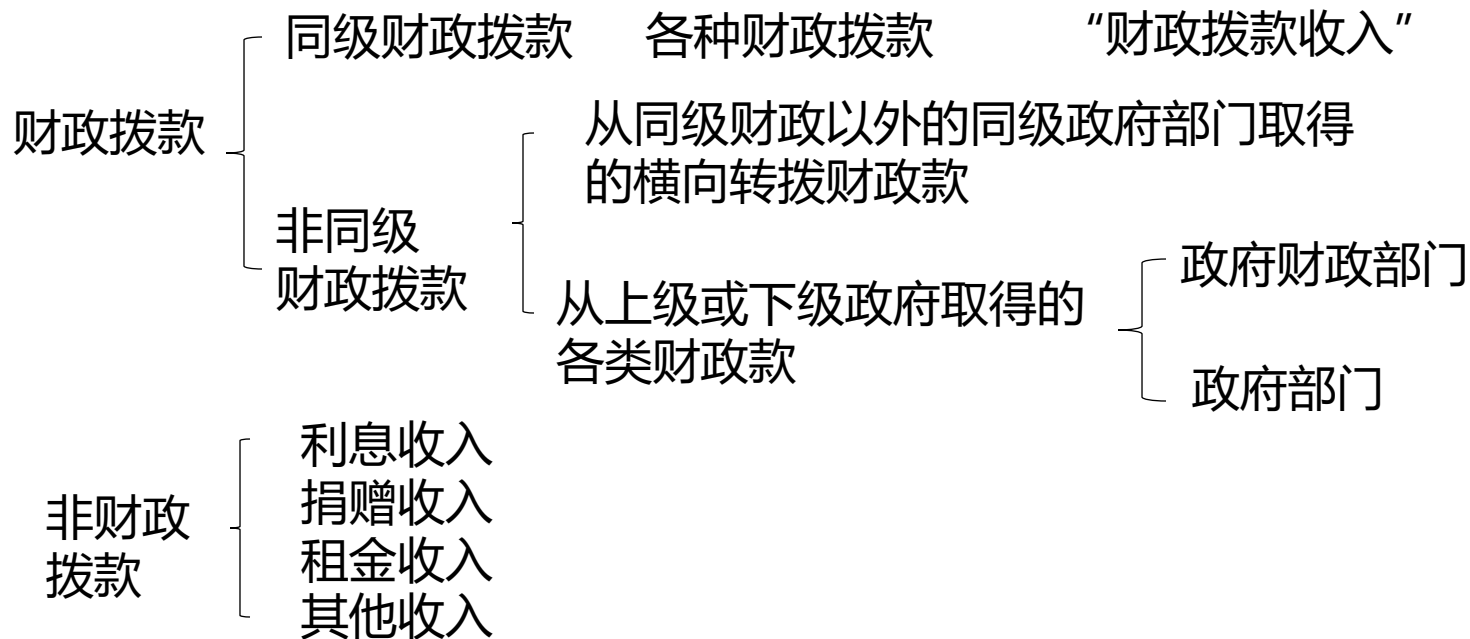
(二) 各种收入/预算收入核算内容划分的原则

区分行政单位和事业单位



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

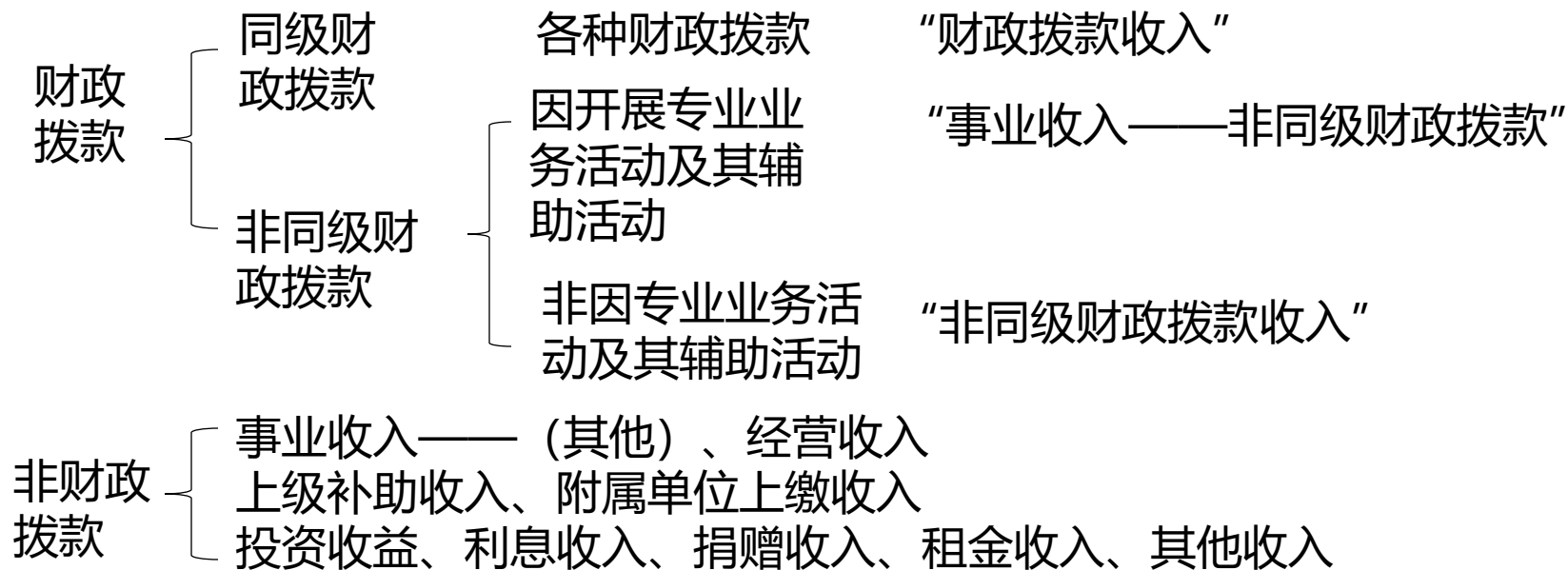
(1) 各种收入/预算收入核算内容的划分的基本原则（行政单位）





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 各种收入/预算收入核算内容的划分的基本原则（事业单位）





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 实务中关于收入/预算收入的问题清单

- (1) 各种收入/预算收入核算内容的划分的基本原则
- (2) 何种收入应确认为财政拨款收入/预算收入？
- (3) 单位取得同级财政部门的项目拨款，是否应计入财政拨款收入
- (4) 单位实际从同级财政取得政府债券资金，偿还时如何处理？**
- (5) 单位收到的财政拨款中包括下属单位的拨款，如何进行账务处理？
- (6) 发生重大紧急突发事件，单位使用了预拨下期预算款，如何进行账务处理？**
- (7) 因差错更正或购货退回等发生的国库集中支付款项退回
- (8) 从主管部门或上级单位取得的拨款是什么收入？
- (9) 单位收到政府特殊津贴，应如何进行账务处理？
- (10) 享受公费医疗待遇的单位从所在地公费医疗管理机构取得的公费医疗经费？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(11) 单位从税务机关取得的代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费计入非同级财政拨款收入吗？

(12) 上级补助收入和上级补助预算收入/附属单位上缴收入和附属单位上缴预算收入是事业单位专用的吗？行政单位可不可以用

(13) 上级补助收入和附属单位上缴收入什么时候做其他应收款？

(14) 事业单位按照规定年末应上缴上级部门的统筹款，因故暂时没有上缴，需要做账务处理吗？

(15) 单位收到何种收入应确认为事业收入/事业预算收入？

(16) 如何区分经营收入和事业收入？

(17) 事业单位开展业务活动/经营活动取得收入而发生增值税税金，预算会计如何处理？

(18) 什么收入可以计入其他收入？

(19) 捐赠收入与捐赠预算收入是相等的吗？

(20) 接受捐赠款要不要上缴？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(21) 接受捐赠的试剂，给病人使用了，收费了，收的钱怎么办？

(22) 单位接受捐赠的非现金资产的初始入账成本？

(23) 基本户利息收入要不要不上缴财政，预算会计做不做？

(24) 利息收入不上缴的情况下，用利息支付账户管理费用，账务处理如何做？

(25) 行政单位和事业单位房屋出租收入要不要上缴。

(26) 接待单位按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费应否计入其他收入？

(27) 单位收到住宅专项维修资金应否计入其他收入？

(28) 各种常见收入支付业务应附原始单据都应该有哪些？

(29) 主管单位给下级单位拨款，下级单位开往来票据，主管单位拿往来票据能列支吗？

如果能列支明细科目是什么？

(30) 为在校学生提供课后服务收取的服务性收费记入哪个科目



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(31) 收到一笔钱，列入单位收入还是往来，如何区分？

(32) 政府会计制度下，事业单位收到的科研项目课题经费，应当在何时确认收入？事业单位为科研项目提供配套经费应当如何进行会计处理？

(33) 某科学事业单位作为牵头单位承担国家科技专项项目，单位实有资金账户收到相关部门（非本级政府财政部门）拨付的项目经费，其中部分经费需转拨给其他单位，该单位应当如何进行会计处理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(4) 问：单位实际从同级财政取得政府债券资金，偿还时如何处理？

答：依据《解释3号》：按照预算管理要求需对政府债券资金单独反映的，应当在“财政拨款（预算）收入”科目下进行明细核算。例如，取得地方政府债券资金的，应当根据地方政府债券类别按照“地方政府一般债券资金收入”、“地方政府专项债券资金收入”等进行明细核算。

单位应当对使用地方政府债券资金所形成的资产、上缴的专项债券对应项目专项收入进行辅助核算或备查簿登记。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | 财务会计 | 预算会计 |
|--------------------|---|---|
| 单位实际从同级财政取得政府债券资金的 | 借：银行存款等 贷：财政拨款收入 ——地方政府一般债券资金收入 ——地方政府专项债券资金收入 | 借：资金结存等 贷：财政拨款预算收入 ——地方政府一般债券资金收入 ——地方政府专项债券资金收入 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

一般债券

银行存款等

财政拨款收入

80

80

资金结存等

80

财政拨款预算收入

80



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

专项债券

银行存款

80

80

80

财政拨款收入

80

资金结存

80

财政拨款预算收入

80

应缴财政款

80

80



政府会计准则制度重点难点问题解析及实务案例

(6) 问：发生重大紧急突发事件，单位使用了预拨下期预算款，如何进行账务处理？

答：通过“其他应收款”核算。



政府会计准则制度重点难点问题解析及实务案例

【例】单位2023年底收到同级财政部门预拨下期预算款100万，单位发生重大紧急突发事件，经批准2023年底前使用预拨款10万元。



政府会计准则制度重点难点问题解析及实务案例

| | 财务会计 | 预算会计 |
|----------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| 单位2023年底收到同级财政部门预拨下期预算款100 | 借：银行存款——财政拨款资金100 贷：其他应付款 100 | |
| 单位2023年底前使用预拨款 | 借：其他应收款 10 贷：银行存款等 10 | |
| 2024年确认财政拨款收入 | 借：其他应付款 100 贷：财政拨款收入 100 | 借：资金结存 100 贷：财政拨款预算收入100 |
| 2024年确认支出 | 借：业务活动费用 10 贷：其他应收款 10 | 借：事业支出 10 贷：资金结存 10 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(11) 问：单位从税务机关取得的代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费计入非同级财政拨款收入吗？

答：不是非同级财政拨款收入。

《解释4号》：单位从税务机关取得的代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费按规定计入本单位收入，应当按照《政府会计制度》中“其他收入”科目相关规定进行财务会计处理，同时按照“其他预算收入”科目相关规定进行预算会计处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

- ◆ 《中华人民共和国税收征收管理法》：“税务机关按照规定付给扣缴义务人代扣、代收手续费。”
- ◆ 《中华人民共和国个人所得税法》个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。
- ◆ 《财政部 税务总局 人民银行 关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2019〕11号）：“三代”税款手续费纳入预算管理，由财政通过预算支出统一安排。“三代”单位所取得的手续费收入应单独核算，计入本单位收入，用于与“三代”业务直接相关的办公设备、人员成本、信息化建设、耗材、交通费等管理支出。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(21) 问：接受捐赠的试剂，给病人使用了，收费了，收的钱怎么办？

答：【解释3号】单位使用、处置受赠资产，应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。处置受赠资产取得的净收入（取得价款扣减支付的相关税费后的金额），按规定上缴财政的，应当通过“应缴财政款”科目核算；按规定纳入本单位预算管理的，应当通过“其他（预算）收入”科目核算。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(23) 问：基本户利息收入要不要不上缴财政，预算会计做不做？

答：基本户利息收入有可能上缴财政，也有可能不上缴。

不上缴时记利息收入，预算会计视是否纳入部门综合预算而定。

上缴时记应缴财政款，预算会计不处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】2019年7月1日，某市某事业单位收到银行转来的利息入账通知单，该事业单位上半年利息收入合计2000元。假设不要求上缴。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------|---------------------------|------------------------------------|
| 实际收到时 | 借：银行存款 2000 贷：利息收入2000 | 借：资金结存——货币资金 2000 贷：其他预算收入 2000 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】2019年7月1日，某市某事业单位收到银行转来的利息入账通知单，该事业单位上半年利息收入合计2000元。假设要求上缴。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------|---|------|
| 实际收到时 | 借：银行存款 2000 贷：应缴财政款 2000 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(26) 问：接待单位按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费应否计入其他收入？

答：不计入其他收入

《解释2号》接待单位按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费并出具相关票据的，应当按照以下规定进行账务处理：



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

单位不承担支出责任的，应当按照收到的款项金额，借记“库存现金”等科目，贷记“其他应付款”科目或“其他应收款”科目（前期已垫付资金的）；向其他会计主体转付款时，借记“其他应付款”科目，贷记“库存现金”等科目。预算会计不做处理。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|----------------|--|------|
| (1) 单位不承担支出责任的 | 借：库存现金等 贷：其他应付款/其他应收款 借：其他应付款 贷：库存现金等 | 不做处理 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

单位承担支出责任的，应当按照收到的款项金额，借记“库存现金”等科目，贷记相关费用科目；同时在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记相关支出科目。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|---------------|---------------------|--------------------------|
| (2) 单位承担支出责任的 | 借：库存现金等 贷：相关费用科目 | 借：资金结存——货币资金 贷：相关支出科目 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(31) 收到一笔钱，列入单位收入还是往来，如何区分？

转拨资金类应用案例

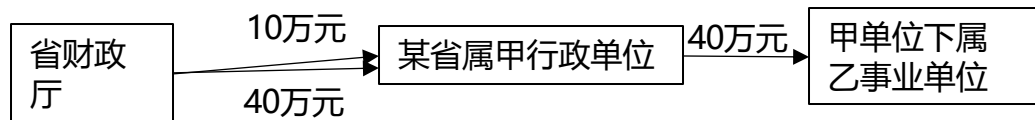
- 关于转拨从本级政府财政部门取得资金的会计处理
- 关于转拨从本级政府非财政部门取得资金的会计处理
- 关于转拨从非本级政府财政部门取得资金的会计处理
- 关于转拨从非本级政府非财政部门取得资金的会计处理



应用案例：转拨资金类应用案例

关于转拨从本级政府财政部门取得资金的会计处理

2022年1月5日，某省财政厅采用实拨资金方式拨付某省属甲行政单位财政拨款50万元，其中10万元为拨付甲单位**预算拨款**，40万元为甲单位下属乙事业单位的**预算拨款**。1月10日，乙单位收到甲单位转拨的财政拨款40万元。



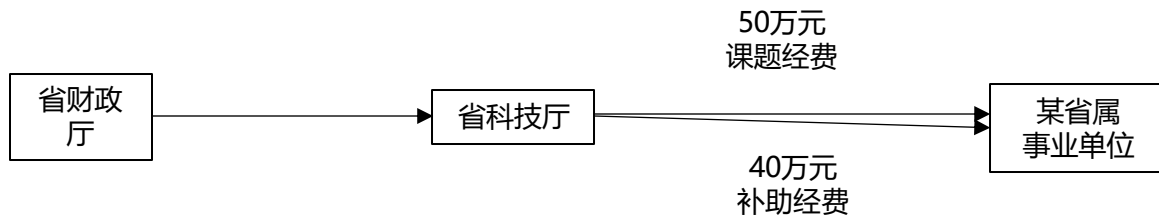
转拨从本级政府财政部门取得资金



应用案例：转拨资金类应用案例

关于转拨从本级政府非财政部门取得资金的会计处理

2022年1月5日，某省属事业单位收到省科技厅拨来按项目进度拨付的科研课题项目经费50万元，补助经费40万元。为简化处理，本案例不考虑增值税影响因素。



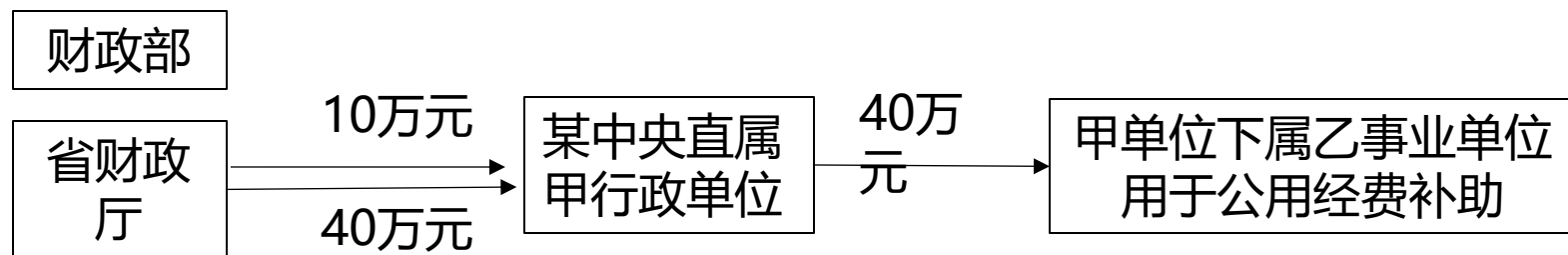
从本级政府非财政部门取得资金



应用案例：转拨资金类应用案例

关于转拨从非本级政府财政部门取得资金的会计处理

2022年1月5日某中央直属甲行政单位收到当地省财政厅拨付的财政拨款补助人员经费50万元，其中10万元补助行政单位本级，40万元转拨下属乙事业单位用于公用经费补助。1月10日甲单位转拨下属乙事业单位40万元。



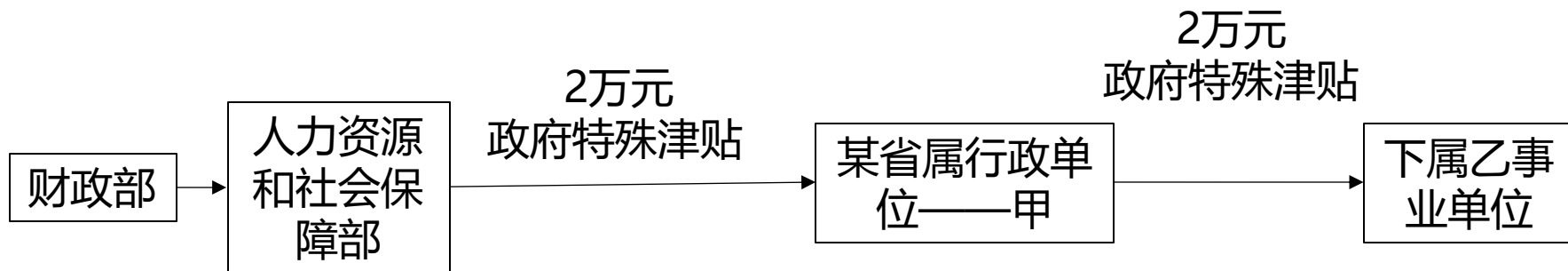
从非本级政府财政部门取得资金



政府会计准则制度重点难点问题解析及相关业务

关于转拨从非本级政府非财政部门取得资金的会计处理

甲单位为某省属行政单位，负责代管政府特殊津贴。2022年1月人力资源和社会保障部将该月的政府特殊津贴2万元下拨到甲单位，由甲单位再分拨给下属乙事业单位，乙单位再发给个人。



非本级政府非财政部门取得资金



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

一、收入/预算收入

二、费用/预算支出

三、净资产/预算结余

四、资产

五、负债

六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

二、费用和预算支出

- (一) 费用和预算支出类科目
- (二) 各种费用和预算支出的确认基础
- (三) 实务中关于费用和预算支出方面问题的解析



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 费用和预算支出类科目

| | |
|-----------|-----------|
| 财务会计账套 | 预算会计账套 |
| 业务活动费用 | 行政支出/事业支出 |
| 单位管理费用 | |
| 经营费用 | 经营支出 |
| 上缴上级费用 | 上缴上级支出 |
| 对附属单位补助费用 | 对附属单位补助支出 |
| 所得税费用 | |
| 资产处置费用 | |
| 其他费用 | 其他支出 |
| | 投资支出 |
| | 债务还本支出 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 费用和预算支出类科目 (行政单位)

| | |
|-----------|-----------|
| 财务会计账套 | 预算会计账套 |
| 业务活动费用 | 行政支出 |
| 对附属单位补助费用 | 对附属单位补助支出 |
| 资产处置费用 | |
| 其他费用 | 其他支出 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(二) 各种费用和预算支出的确认基础

| 财务会计账套（权责发生制） | 预算会计账套（收付实现制） |
|---------------|---------------|
| 业务活动费用 | 行政支出/事业支出 |
| 单位管理费用 | |
| 经营费用 | 经营支出 |
| 上缴上级费用 | 上缴上级支出 |
| 对附属单位补助费用 | 对附属单位补助支出 |
| 所得税费用 | |
| 资产处置费用 | |
| 其他费用 | 其他支出 |
| | 投资支出 |
| | 债务还本支出 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 实务中关于费用和预算支出方面问题的解析

(1) 费用与预算支出一定相等吗？

(2) 费用类科目是否需要与预算支出一样，按照经济分类设置明细科目核算？

(3) “业务活动费用”和“单位管理费用”科目的核算范围的划分？

(4) 事业单位离退休办公室发生的办公费用、组织离退休人员活动费用等，财务会计是计入“业务活动费用”还是“单位管理费用”？

(5) 办公楼的装修费可以作为维修费记入业务活动费用吗？

(6) 单位对不由本单位入账核算但实际使用的固定资产，发生的装修费等后续支出，资本化还是费用化？

(7) 疫情期间单位购买防疫物资、支付相关费用、支付相关奖励如何处理？

(8) 新制度下如何计提应付福利费，单位发生福利费开支时怎么办？

(9) 单位非独立核算自办食堂发生的餐费充值、购买食材和支付工资等业务通过往来科目核算是否正确？

(10) 事业单位按照规定使用售房款发放购房补贴应如何进行账务处理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(11) 事业单位向工会提供经费补助，资金划入工会独立账户，应如何进行账务处理？

(12) 事业单位支付的审计费用应如何进行账务处理？

(13) 单位接到上级部门通知，下沉到社区开展防疫工作，因财政资金未到位用单位用自有资金垫付，应如何进行账务处理？

(14) 关于业务活动费用和单位管理费用和经营费用的不同？

(15) 事业单位为长期聘用职工发生的职工薪酬、代扣代缴社保和公积金、个人所得税等应如何进行核算？

(16) 同样是固定资产处置，为什么报废时要通过“待处理财产损溢”记入“资产处置费用”？

(17) 单位报废固定资产，取得的保险公司赔偿记收入还是冲费用？

(18) 现金资产捐赠和非现金资产对外捐赠账务处理有什么不同？

(19) 代表本级人民政府对国家出资企业履行出资人职责的单位，出资作为费用还是投资？

(20) 单位按规定出资成立非营利法人单位，如事业单位、社会团体、基金会等，出资作为投资还是费用？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(21) 行政单位的事业编人员的工资支出应列“事业支出”还是“行政支出”？

(22) 公车改革后，行政单位向在职人员发放的公车补贴如何进行账务处理？

(23) 部分支出的经济分类科目

(24) 单位代发由社保负担的退休人员养老金，应如何进行账务处理？

(25) 费用挂账的依据是什么？是依据合同还是发票，还是两者皆可。

比如，2022年某单位签订体检合同并且在2022年也实际完成了体检，但财政23年才能拨这笔款项，由于单位没付款，所以体检中心也未开具发票，该单位在2022年，根据合同做（借：费用，贷：其他应付款；预算不做账），是否合理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(5) 问：办公楼的装修费可以作为维修费记入业务活动费用吗？

答：依据《解释4号》“关于固定资产、公共基础设施后续支出的会计处理”

根据3号准则、5号准则，固定资产、公共基础设施在使用过程中发生的后续支出，符合资产确认条件的，应当予以资本化计入固定资产、公共基础设施成本；不符合资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者其他相关资产成本。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

通常情况下，为增加使用效能或延长使用年限而发生的改建、扩建、大型维修改造等后续支出，应当计入相关资产成本；为维护正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。**列入部门预算支出经济分类科目中资本性支出的后续支出，应当予以资本化。**

单位应当根据上述原则，结合有关行业主管部门对维修养护、改建扩建等的规定以及本单位实际，确定本单位固定资产、公共基础设施后续支出资本化和费用化划分的具体会计政策。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

征集问题

新安装的车辆定位系统计入资产还是费用？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(6) 问：单位对不由本单位入账核算但实际使用的固定资产，发生的装修费等后续支出，资本化还是费用化？

答：根据《解释4号》单位对于租入等不由本单位入账核算但实际使用的固定资产，发生的符合资产确认条件的后续支出，应当按照《政府会计制度》中“长期待摊费用”科目相关规定进行会计处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(13) 问：单位接到上级部门通知，下沉到社区开展防疫工作，因财政资金未到位用单位用自有资金垫付，应如何进行账务处理？

答：根据《解释2号》关于归垫资金的账务处理

归垫资金：单位按规定报经财政部门审核批准，在财政授权支付用款额度或财政直接支付用款计划下达之前，用本单位实有资金账户资金垫付相关支出，再通过财政授权支付方式或财政直接支付方式将资金归还原垫付资金账户。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

◆【解释2号】关于归垫资金的账务处理

行政事业单位（以下简称单位）按规定报经财政部门审核批准，在财政授权支付用款额度或财政直接支付用款计划下达之前，用本单位实有资金账户资金垫付相关支出，再通过财政授权支付方式或财政直接支付方式将资金归还原垫付资金账户的，应当按照以下规定进行账务处理：



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 用本单位实有资金账户资金垫付相关支出时，按照垫付的资金金额，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”科目；预算会计不做处理。

(二) 通过财政直接支付方式或授权支付方式将资金归还原垫付资金账户时，按照归垫的资金金额，借记“银行存款”科目，贷记“财政拨款收入”科目，并按照相同的金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记“其他应收款”科目；同时，在预算会计中，按照相同的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

➤ 报经财政部门审核批准：严格限制审批

✓ 财政部关于规范和加强中央预算单位国库集中支付资金归垫管理有关问题的通知（财库[2007]24号）

发生下列特殊情况之一的，允许垫付资金：

- （一）经国务院批准并限时开工的基建投资项目支出。
- （二）基建投资项目前期费用支出。
- （三）重大紧急突发事件支出。
- （四）其他按规定允许垫付的支出。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

- ✓ 关于中央预算单位2019年预算执行管理有关问题的通知（财库〔2018〕95号）

预算单位不得违规从本单位零余额账户向本单位或本部门其他预算单位实有资金账户划转资金。下列支出除外：

1.依照《财政部民政部工商总局关于印发〈政府购买服务管理办法（暂行）〉的通知》（财综〔2014〕96号）等制度规定，按合同约定需向本部门所属事业单位支付的政府购买服务支出；



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2.确需划转的工会经费、住房改革支出、应缴或代扣代缴的税金，以及符合相关制度规定的工资中的代扣事项；

3.暂不能通过零余额账户委托收款的社会保险缴费、职业年金缴费、水费、电费、取暖费等；

4.报经财政部审核批准的归垫资金和其他资金。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

- ✓ 关于进一步完善中央财政科技和教育资金预算执行管理有关事宜的通知
(财库〔2018〕96号)

提高预算执行效率，允许部分科研项目和教育资金从本单位零余额账户向本单位或本部门其他预算单位实有资金账户划转。具体包括：按照有关制度规定由预算单位与科研项目承担单位签订委托协议或合同，按约定确需将资金支付到科研项目承担单位的；中央高校、科研单位内部机构之间合理的结算支出，如测试化验加工费用、成本分摊费用等；由于零余额账户开户行外币种类不全等原因，确需先转入可提供该币种银行现有实有资金账户的购汇资金；承担中央财政资金安排的事后补助类项目资金；高等学校哲学社会科学繁荣计划专项中的间接费用。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

➤ 报经财政部门审核批准：严格限制审批

✓ 财政部关于规范和加强中央预算单位国库集中支付资金归垫管理有关问题的通知（财库[2007]24号）

发生下列特殊情况之一的，允许垫付资金：

- （一）经国务院批准并限时开工的基建投资项目支出。
- （二）基建投资项目前期费用支出。
- （三）重大紧急突发事件支出。
- （四）其他按规定允许垫付的支出。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】单位2月接到上级部门通知，下沉到社区开展防疫工作，因财政资金未到位，用单位用自有资金垫付支出5000元。3月初财政资金到位，以授权支付方式归垫。

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-----|-----------------------------|------|
| 垫付时 | 借：其他应收款 5000 贷：银行存款 5000 | 不做处理 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------|------------------------------|--|
| 归垫资金时 | 借：银行存款5000 贷：财政拨款收入 5000 | 借：行政支出/事业支出——财政拨款支出5000 贷：财政拨款预算收入 5000 |
| | 借：业务活动费用等5000 贷：其他应收款5000 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

征集问题：

社保类保险零头不够支付，可以用基本户利息补差额吗？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(15) 问：事业单位为长期聘用职工发生的职工薪酬、代扣代缴社保和公积金、个人所得税等应如何进行核算？

答：《政府会计制度》：“应付职工薪酬”科目核算单位按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、绩效工资、改革性补贴、社会保险费如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等、住房公积金等。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(21) 问：行政单位的事业编人员的工资支出应列“事业支出”还是“行政支出”？

答：行政支出。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《政府会计准则制度解释第4号》附件

行政单位专用会计科目

| 会计要素 | | 科目名称 |
|--------|------|---------|
| 财务会计要素 | 负债 | 应付政府补贴款 |
| 预算会计要素 | 预算支出 | 行政支出 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

事业单位专用会计科目

| 会计要素 | | 科目名称 |
|--------|----|--------|
| 财务会计要素 | 资产 | 短期投资 |
| | | 应收票据 |
| | | 应收股利 |
| | | 应收利息 |
| | | 坏账准备 |
| | | 长期股权投资 |
| | | 长期债券投资 |
| | 负债 | 短期借款 |
| | | 应付票据 |
| | | 应付利息 |
| | | 预收账款 |
| | | 长期借款 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

续表

| 会计要素 | | 科目名称 |
|--------|-----|----------|
| 财务会计要素 | 净资产 | 专用基金 |
| | | 权益法调整 |
| | 收入 | 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 |
| | 费用 | 单位管理费用 |
| | | 经营费用 |
| | | 上缴上级费用 |
| | | 所得税费用 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

- 一、收入/预算收入
- 二、费用/预算支出
- 三、净资产/预算结余
- 四、资产
- 五、负债
- 六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

三、净资产与预算结余

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

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终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。
- 结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

三、净资产/预算结余

- (一) 净资产与财务会计的期末结账
- (二) 预算结余与预算会计的期末结账
- (三) 净资产/预算结余平行记账
- (四) 实务中关于净资产/预算结余的问题解析

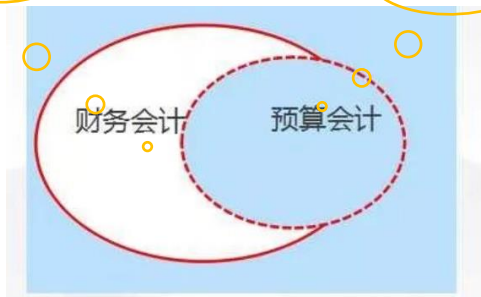


第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

平行记账

财务会计期末
结转

预算会计期末
结转





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 净资产与财务会计期末结账

定义：净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

净资产金额取决于资产和负债的计量。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

净资产类科目

| | 科目 | |
|---|----------|------|
| 1 | 累计盈余 | |
| 2 | 专用基金 | 事业单位 |
| 3 | 权益法调整 | 事业单位 |
| 4 | 本期盈余 | |
| 5 | 本年盈余分配 | |
| 6 | 无偿调拨净资产 | |
| 7 | 以前年度盈余调整 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

净资产类科目（行政单位）

| | 科目 |
|---|----------|
| 1 | 累计盈余 |
| 2 | 本期盈余 |
| 3 | 本年盈余分配 |
| 4 | 无偿调拨净资产 |
| 5 | 以前年度盈余调整 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

财政应返还额度/零

余额/银行存款

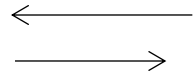
累计盈余

本年盈余分配

本期盈余

投资收益

权益法调整



专用基金

无偿调拨净资产

以前年度盈余调整



哪些净资产有余额?



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

注意：《解释5号》：二、关于从结余中提取的专用基金的会计处理

该问题主要涉及《政府会计制度》中有关专用基金、专用结余的会计处理。

有关账务处理规定。

根据《事业单位财务规则》（财政部令第108号）规定，事业单位应当将专用基金纳入预算管理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

事业单位按照规定**使用**从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，应当在财务会计下借记“业务活动费用”等费用科目，贷记“银行存款”等科目，并在有关费用科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用基金”（使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照《政府会计制度》中“专用基金”科目相关规定进行处理）；

同时，在预算会计下借记“事业支出”等预算支出科目，贷记“资金结存”科目，并在有关预算支出科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用结余”。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

事业单位应当在期末将有关费用中使用专用基金的本期发生额转入专用基金，在财务会计下借记“专用基金”科目，贷记“业务活动费用”等科目；在年末将有关预算支出中使用专用结余的本年发生额转入专用结余，在预算会计下借记“专用结余”科目，贷记“事业支出”等科目。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《解释5号》

新做法

| | 财务会计 | 预算会计 |
|------------------------------------|------------------------------|---------------------------|
| 从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时 | 借：本年盈余分配 贷：专用基金 | 借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余 |
| 按规定从收入中提取专用基金并计入费用 | 借：业务活动费用等 贷：专用基金 | —— |
| 按规定设置的其他专用基金 | 借：银行存款 贷：专用基金 | |
| 按规定使用专用基金时 | 借：业务活动费用等（使用专用基金） 贷：银行存款等 | 借：事业支出等（使用专用结余） 贷：资金结存 |
| 期末结账时，按照规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时 | 借：专用基金 贷：业务活动费用（使用专用基金） | 借：专用结余 贷：事业支出等（使用专用结余） |

提取时不变，
按会计制度
规定做

使用时与计
入费用的专
用基金处理
是一样的



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

注意1：在有关费用科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用基金”

注意2：在有关预算支出科目的明细核算或辅助核算中注明“使用专用结余”

注意3：使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照《政府会计制度》中“专用基金”科目相关规定进行处理



从结余中提取的专用基金

| | | | | | |
|---------------|--|-----|------|--|-----|
| 非财政拨款事业支出——使用 | | | | | |
| 结余分配 | | | 专用结余 | | |
| 100 | | | 100 | | 100 |
| | | | | | |
| 专用结余 | | | 资金结存 | | |
| 100 | | 100 | | | 100 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

从结余中提取的专用基金用于使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照《政府会计制度》中“专用基金”科目相关规定进行处理

| | | | | | | | | | |
|-------|--|------|--|------------|--|---------------|--|------------------|--|
| 银行存款等 | | 固定资产 | | 本期盈余分配 | | 非财政拨款 结余分配 | | 事业支出——使 用专用结余 | |
| 100 | | 100 | | 100 | | 100 | | 100 100 | |
| | | | | | | | | | |
| | | 累计盈余 | | | | 专用结余 | | 资金结存 | |
| | | 100 | | 专用基金 | | 100 100 | | 100 | |
| | | | | 100 100 | | | | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《解释5号》关于从结余中提取的专用基金的会计处理调整后**有关列报要求**

事业单位在编制净资产变动表时，“本年盈余”行“专用基金”项目应当根据本年**使用**从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时直接计入费用的金额，以“-”号填列；“使用专用基金”行“专用基金”项目应当根据本年使用专用基金时直接**冲减**专用基金余额的金额填列。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(二) 预算结余与预算会计期末结账

《基本准则》第二十四条 预算结余包括结余资金和结转资金。

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

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



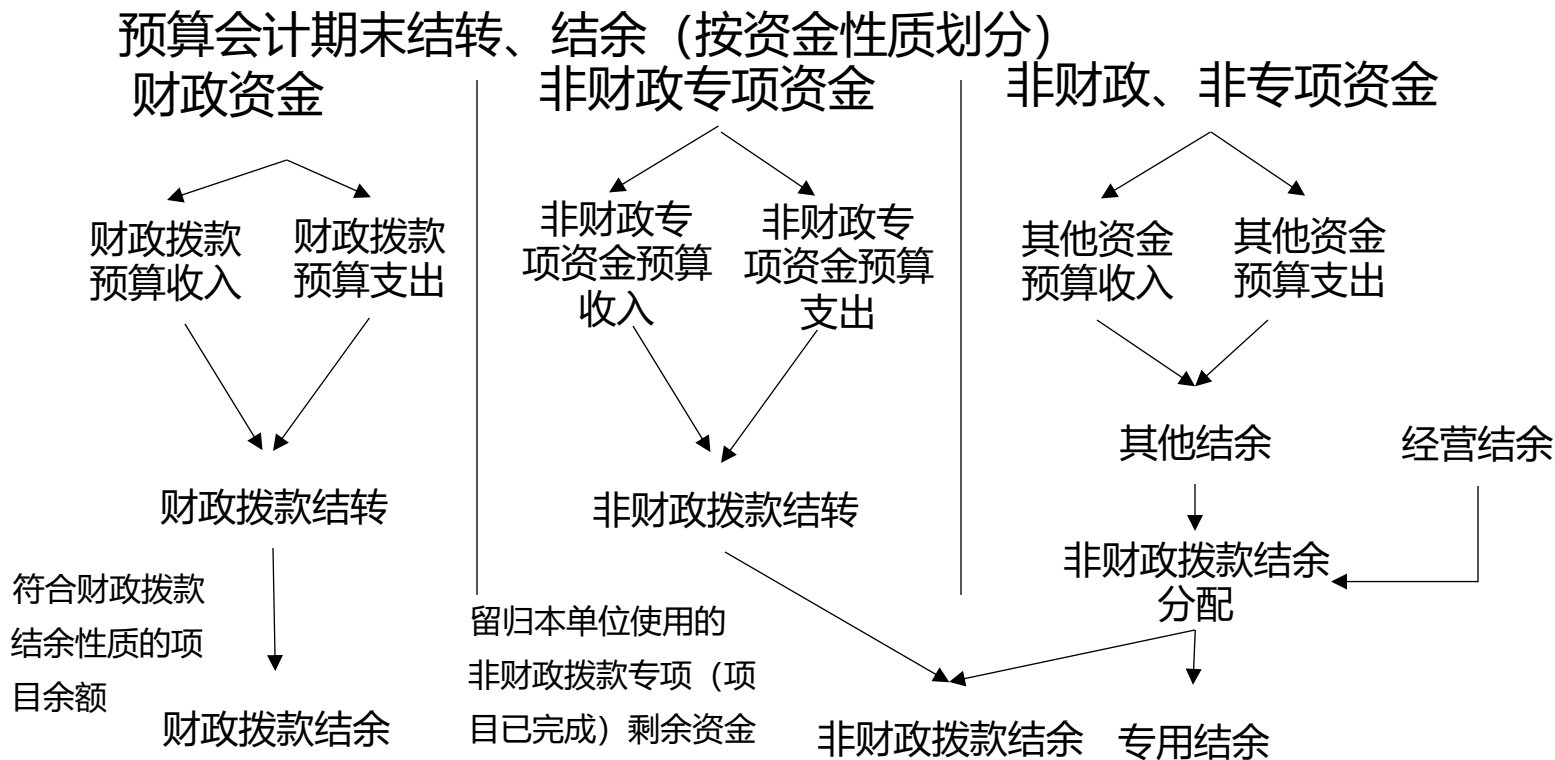
第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

预算结余类会计科目

| | | |
|---|-----------|------|
| 1 | 资金结存 | |
| 2 | 财政拨款结转 | |
| 3 | 财政拨款结余 | |
| 4 | 非财政拨款结转 | |
| 5 | 非财政拨款结余 | |
| 6 | 专用结余 | 事业单位 |
| 7 | 经营结余 | 事业单位 |
| 8 | 其他结余 | |
| 9 | 非财政拨款结余分配 | 事业单位 |



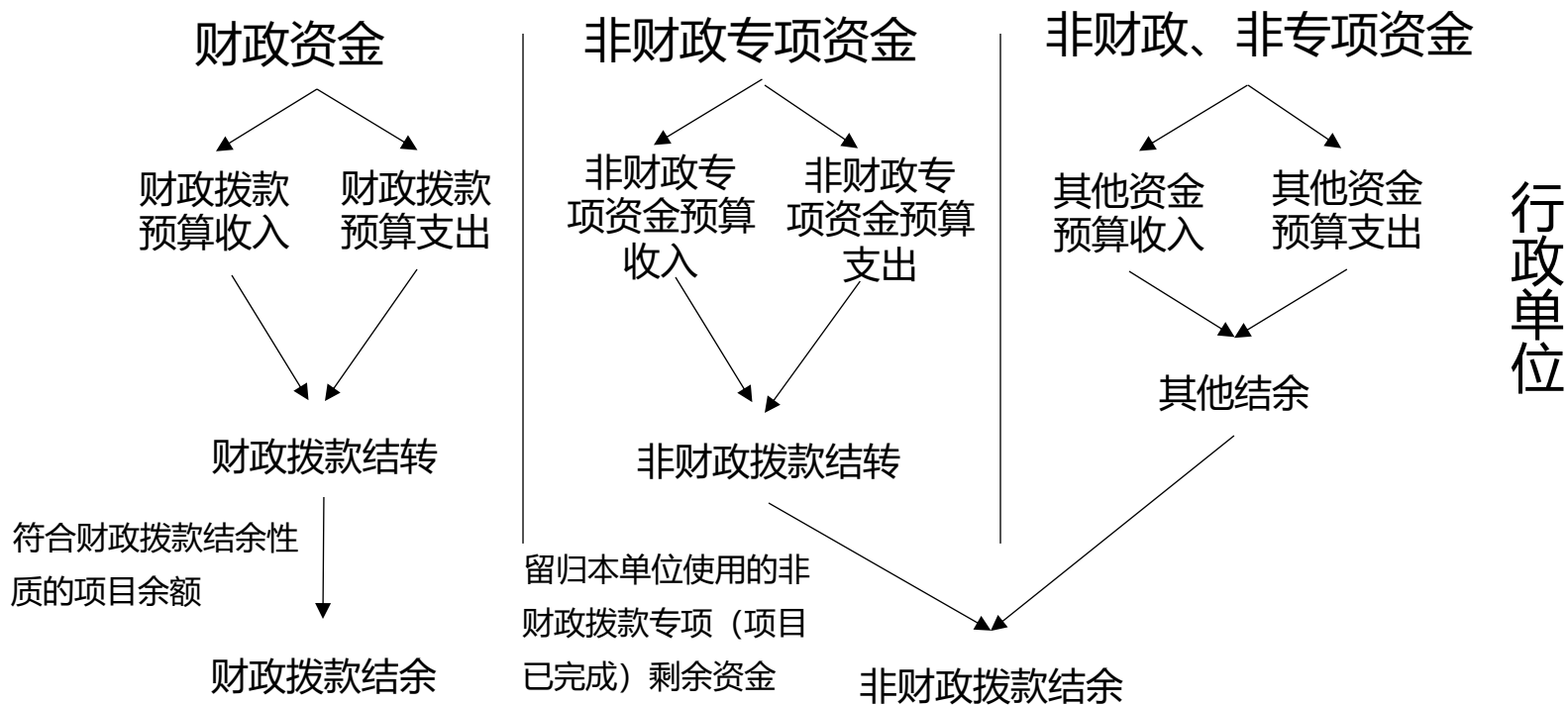
第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析



事业单位



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

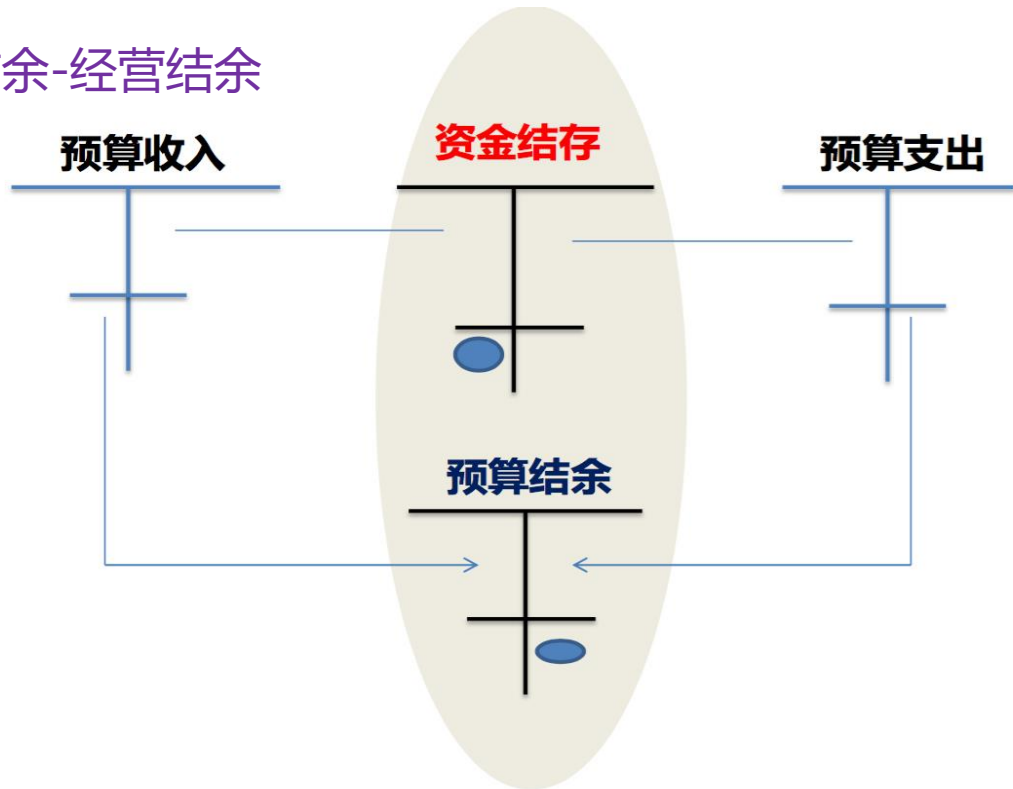




第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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+

专用结余-经营结余





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 净资产和预算结余平行记账

1.因会计差错更正、购货退回、预付款项收回等发生以前

年度调整事项

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-----------------------------|----------------------|---|
| 调整增加 相关资产 | 借：银行存款 贷：以前年度盈余调整 | 借：资金结存 贷：财政拨款结转/结余——年初余额调整 非财政拨款结转/结余——年初余额调整 |
| 因会计差 错更正调 整减少相 关资产 | 借：以前年度盈余调整 贷：银行存款 | 借：财政拨款结转/结余——年初余额调整 非财政拨款结转/结余——年初余额调整 贷：资金结存 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

因差错更正或购货退回等发生的国库直接支付款项退回的:属于以前年度

支付的

财政拨款收入

120000

业务活动费用 /
库存物品

120000

财政拨款预算收入

120000

事业支出 / 行政支出

120000

财政应返还额度

120000

以前年度盈余调整
/ 库存物品

120000

资金结存——财
政应返还额度

120000

财政拨款结转 / 结余——
一年初余额调整

120000



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2.调入、调出、归集上缴、缴回资金

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|-------------------------|-----------------------------|-------------------|---|
| 从其他单位 调入财政拨款 结转资金 | 按照实际调增的额 度数额或调入的资 金数额 | 借：银行存款等 贷：累计盈余 | 借：资金结存等 贷：财政拨款结转——归集调入 |
| 向其他单位 调出财政拨款 结转资金 | 按照实际调减的额 度数额或调减的资 金数额 | 借：累计盈余 贷：银行存款等 | 借：财政拨款结转——归集调出 财政拨款结转/结余——归集上缴 非财政拨款结转——缴回资金 贷：资金结存等 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3.按照规定从非财政科研项目中计提项目间接费用或管理费

| | 财务会计 | 预算会计 |
|---------------------------|--------------------------------|--|
| 按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费 | 借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费 | 借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

4.实际缴纳企业所得税

| | 财务会计 | 预算会计 |
|---------------|------------------------------|---------------------------------|
| 计税 | 借：所得税费用 贷：其他应交税费——单位应交所得税 | |
| 实际缴纳 企业所得税 | 借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款等 | 借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

5. 计提和使用专用基金

| | | | | | | | |
|-------|--|-----------------|-----|--------|--|-------------------|-----|
| 银行存款等 | | 业务活动费用等——使用专用基金 | | 本期盈余分配 | | 非财政拨款事业支出——使用专用结余 | |
| 100 | | 100 | 100 | 100 | | 100 | 100 |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(四) 实务中关于净资产/预算结余的问题解析

(1) 事业单位发生的经营亏损，能否使用非财政拨款结余弥补？

(2) 什么时候需要用到以前年度盈余调整？

(3) 单位用上年结转的经费购买固定资产，财务会计是冲减累计盈余科目吗？

(4) 单位以前年度已经支付的工程款由于审减，部分资金需要退还财政

(5) 事业单位收到上年度企业所得税退税，如何进行会计处理？

(6) 事业单位汇算清缴需要补缴上年度企业所得税，应如何进行账务处理？

(7) 2019年衔接政府会计制度时未补提折旧，现在打算补提，账务处理应该怎么做？

(8) 根据《事业单位财务规则》和政府会计准则制度有关要求，事业单位应当按照规定计提专用基金。某科学事业单位预算会计本年结余为正数，财务会计本期盈余为负数时，是否需要计提专用基金？

(9) 《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》中规定，从科研项目预算收入中计提项目管理费或间接费时，按照提取金额，预算会计借记“非财政拨款结转”科目，贷记“非财政拨款结余”科目；《政府会计准则制度解释第2号》第三点“关于从财政科研项目中计提项目间接费或管理费的账务处理”规定，在计提项目间接费或管理费时预算会计不做处理。上述规定中的“科研项目”和“财政科研项目”如何进行区分？

(10) 事业单位预算会计专用结余的计提数必须与财务会计下的专用基金的计提数一致吗？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 什么时候需要用到以前年度盈余调整?

答:

(一) 调整增加以前年度收入时, 按照调整增加的金额, 借记有关科目, 贷记本科目。调整减少的, 做相反会计分录。

(二) 调整增加以前年度费用时, 按照调整增加的金额, 借记本科目, 贷记有关科目。调整减少的, 做相反会计分录。

(三) 盘盈的各种非流动资产, 报经批准后处理时, 借记“待处理财产损溢”科目, 贷记本科目。

(四) 调整以前年度无偿调拨净资产的

【例】：某行政/事业单位年初在资产登记时，发现一台电脑没有入账，该类电脑市场价格为12 000元，报经批准予以处理。该单位应编制如下并行记账会计分录：

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-----------|---------------------------------------|-------|
| 盘盈时 | 借：固定资产 贷：待处理财产损溢 12 000 | 不需要处理 |
| 报经批准予以处理时 | 借：待处理财产损溢 12 000 贷：以前年度盈余调整 12 000 | 不需要处理 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(3) 问：单位用上年结转的经费购买固定资产，财务会计是冲减累计盈余科目吗？

答：不是。不论使用当年的经费还是上年经费购买固定资产，一样处理。

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|-----------------|----------|------|----------------|------|
| 购入不需安装的 固定资产 | 借：固定资产 | 6530 | 借：行政支出 | 6530 |
| | 贷：财政拨款收入 | 6530 | 贷：财政拨款 预算收入 | 6530 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(4) 问：单位以前年度已经支付的工程款由于审减，部分资金需要退还财政？

| 财务会计 | 预算会计 |
|-----------|-------------------|
| 借：累计盈余 | 借：财政拨款结转/结余——累计盈余 |
| 贷：财政应返还额度 | 贷：资金结存——财政应返还额度 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(8) 根据《事业单位财务规则》和政府会计准则制度有关要求，事业单位应当按照规定计提专用基金。某科学事业单位预算会计本年结余为正数，财务会计本期盈余为负数时，是否需要计提专用基金？

答：按照《事业单位财务规则》（财政部令108号）规定，专用基金包括职工福利基金和其他专用基金。职工福利基金是指，用于单位按照非财政拨款结余的一定比例提取以及按照其他规定提取转入职工的集体福利设施、集体福利待遇等的资金。其他专用基金是指除职工福利基金外，按照有关规定提取或者设置的专用资金。

专用基金余额较多的，应当降低提取比例或者暂停提取。各项基金的提取比例和管理办法，国家有统一规定的，按照统一规定执行；没有统一规定的，由主管部门会同本级财政部门确定。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

- 一、收入/预算收入
- 二、费用/预算支出
- 三、净资产/预算结余
- 四、资产
- 五、负债
- 六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

四、资产

- (一) 资产类会计科目
- (二) 资产共性业务
- (三) 实务中关于资产核算的问题解析



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 资产类会计科目

| | | | | |
|---------------|-------|--------------|-------------------------|---------------|
| 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 |

PPP项目资产
PPP项目资产累计折旧
(摊销)

代建项目



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 资产类会计科目 (行政单位)

| | | | | |
|---------------|-----------|--------------|---------------------|---------------|
| 库存现金 | | 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 | | 待摊费用 | 无形资产 | 保障性住房 |
| 其他货币 资金 | | | 无形资产 累计摊销 | 保障性住房 累计折旧 |
| | 其他应收 款 | | 研发支出 | 受托代理资产 |
| 财政应 返还额度 | | 固定资产 | 公共基础设施 | 长期待摊费用 |
| | 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 损益 |

PPP项目资产
PPP项目资产累计折旧
(摊销)
代建项目



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(二) 资产共性业务

1. 资产取得
2. 资产处置
3. 盘盈、盘亏



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

资产取得：

外购：银行存款/财政拨款收入

自建（自制、自行开发）：在建工程

无偿调入：无偿调拨净资产

接受捐赠：捐赠收入

融资租入：其他应付款

资产置换：另外一种资产



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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”科目

货币性资产核销



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

账务处理

- 一般规定：
 - 将资产账面价值核销，转入当期费用/无偿调拨净资产
 - 资产处置净收入上缴财政/净损失计入“资产处置费用”
- 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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

□ 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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

以固定资产业务为例：

1. 固定资产取得

借：固定资产

贷：银行存款等（外购）

在建工程（自建）

长期应付款（融资租入、跨年度分期付款购入）

捐赠收入（接受捐赠）

无偿调拨净资产（无偿调入）

某某资产（置换）



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(1) 外购的固定资产

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某行政单位通过政府采购购入计算机2台，计6530元，验收合格，交付使用。

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|-------------|----------|------|------------|------|
| 购入不需安装的固定资产 | 借：固定资产 | 6530 | 借：行政支出 | 6530 |
| | 贷：财政拨款收入 | 6530 | 贷：财政拨款预算收入 | 6530 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 自行建造的固定资产

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某事业单位固定资产建造完成交付使用。自行建造的固定资产交付使用前所发生的全部必要支出共计100万元。（自行建造固定资产过程中所发生的支出记入在建工程，在此略）

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|---------------|--------|------|------|--|
| 固定资产建造完成交付使用时 | 借：固定资产 | 100万 | | |
| | 贷：在建工程 | 100万 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(3) 通过置换取得的固定资产

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某行政单位与某单位置换换入一批设备，换出资产账面价值4300元，评估价为5000元，银行授权支付补价800元，另授权支付运杂费500元，固定资产验收合格交付使用。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|--------------|---------------|------------------|--------|--------------|
| 置换换入 固定资产 | 借：固定资产 | 5000 + 800 + 500 | 借：行政支出 | 800 + 500 |
| | 贷：库存物品 | 4300 | 贷：资金结存 | 800 + 500 |
| | 其他收入 | 700 | | |
| | 零余额账户 用款额度 | 800 + 500 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(4) 接受捐赠的固定资产

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

如受赠的系旧的固定资产，在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(5) 无偿调入的固定资产

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某事业单位接受捐赠一批图书，所附发票表明其价值为30000元；无偿调入图书一批，调出方账面价值10000元。

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|--|-----------|-------|------|--|
| | 借：固定资产 | 40000 | | |
| | 贷：捐赠收入 | 30000 | | |
| | 贷：无偿调拨净资产 | 10000 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(6) 融资租赁取得的固定资产

融资租赁取得的固定资产,其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-----------------|--|----------------------------|
| 融资租赁取得的 固定资产 | 借：固定资产 12000 贷：长期应付款 12000 | |
| 定期支付租金时 | 借：长期应付款 1200 贷：财政拨款收入 / 零余额账 户用款额度 / 银行存款 1200 | 借：行政支出 1200 贷：资金结存 1200 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2. 固定资产累计折旧

固定资产折旧是指在固定资产的预计使用年限内，按照确定的方法对应计的折旧额进行系统分摊。影响固定资产折旧的因素包括计提折旧的固定资产范围、应计折旧额、预计使用年限和折旧方法。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(1) 基本要求

- 1) 根据用途计入当期费用或相关资产成本
- 2) 固定资产应当按月计提折旧

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 计提折旧的固定资产范围

除以下情况外，政府会计主体应当对所有固定资产计提折旧：

- 1) 文物和陈列品；[L]
[SEP]
- 2) 动植物；
- 3) 图书、档案；[L]
[SEP]
- 4) 单独计价入账的土地；
- 5) 以名义金额计量的固定资产。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

在确定固定资产折旧范围时，应注意以下几点：

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

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(3) 应计折旧额

预计净残值是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。按照行政、事业单位国有资产管理办法规定行政事业单位国有资产处置的变价收入和残值收入，按照政府非税收入管理的规定，实行“收支两条线”管理。固定资产应计的折旧额为其成本，计提固定资产折旧时不考虑预计净残值。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(4) 固定资产预计使用年限的确定

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

政府会计主体确定固定资产使用年限，应当考虑下列因素：（1）预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；（2）预计有形损耗和无形损耗；（3）法律或者类似规定对资产使用的限制。固定资产的使用年限一经确定，不得随意变更。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3.资产处置的账务处理

— 一般规定：

- 将资产账面价值核销，转入当期费用/无偿调拨净资产
- 资产处置净收入上缴财政/净损失记入“资产处置费用”

— 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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

- 资产处置的账务处理

出售（转让、出让）

对外捐赠

无偿调出

资产置换

货币性资产核销

盘亏、报废、毁损



不使用“待处理财产损溢”科目

使用“待处理财产损溢”科目



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

通过“待处理财产损溢”科目核算时

【例】某单位用银行存款1200万元购入固定资产，使用期限10年，假设按月计提折旧，计提折旧100个月后报废。收到残值3万元，支付清理费用3.1万元，净损失记入当期费用。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| 银行存款 | | 固定资产 | | 业务活动费用/单位管理费用 | | 资金结存 | |
|----------|---------|------------------|------|----------------|-----|------|------|
| 3 | 1200 | 1200 | 1200 | | | | 1200 |
| | 3.1 | | | 10 *100 | | | 0.1 |
| 固定资产累计折旧 | | 待处理财产损益——待处理资产价值 | | 资产处置费用 | | 事业支出 | |
| 1000 | 10 *100 | 200 | 200 | 200 | | 1200 | |
| | | | | 0.1 | | | |
| | | | | 待处理财产损益——处理净收入 | | 其他支出 | |
| | | | | 3.1 | 3 | 0.1 | |
| | | | | | 0.1 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某单位年终进行固定资产清查，盘亏打印机设备一台。其账面余额为6000元，已计提折旧4800元。

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|--------------|-----------|------|------|--|
| 盘亏转入待处理财产损益时 | 借：待处理财产损益 | 1200 | | |
| | 固定资产累计折旧 | 4800 | | |
| | 贷：固定资产 | 6000 | | |
| 经批准予以核销时 | 借：资产处置费用 | 1200 | | |
| | 贷：待处理财产损益 | 1200 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

不通过“待处理财产损溢”科目核算时

政府会计主体按规定报经批准出售、无偿调拨、对外捐赠，不使用“待处理财产损溢”科目。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某单位经批准对对外捐赠固定资产一项，原值20000，已提折旧12000元。

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|--------------|-----------------------------|---|------|
| 固定资产 对外捐赠 | 按照实际 捐赠固定 资产的账 面价值 | 借：资产处置费用 8000 固定资产累计折旧 12000 贷：固定资产 20000 | |

4.固定资产的盘盈盘亏

(1) 盘盈

(2) 盘亏



应用案例：固定资产类应用案例

固定资产盘盈案例材料

甲事业单位经批准于2019年12月底开展了全面资产盘点工作，其中盘盈激光打印机1台、笔记本电脑1台、字画1副。

经查证，盘盈资产均用于甲单位开展专业业务活动，其中，笔记本电脑为2018年5月购买，发票含税金额6200元（不考虑增值税影响因素），当时财务部门已支付价款并借记了事业支出，但未登记为固定资产；激光打印机、字画盘盈原因不详，该字画也并非文物。



应用案例：固定资产类应用案例

该单位将资产盘点中查明的盘盈资产按以下步骤进行处理：

(1) 明确是否要履行报批程序。甲单位按照资产清查核实文件，结合政府会计准则制度体系的相关规定，先转入待处理资产并暂行入账。甲单位经与主管部门和财政部门沟通确认，该盘盈资产需履行报主管部门审批程序。



应用案例：固定资产类应用案例

(2) 确认盘盈资产的入账价值。

盘盈的笔记本电脑可以根据原发票金额6200元确认其入账价值；

对于盘盈的激光打印机和字画，由于已无法查证盘盈原因，单位结合准则制度要求，在与评估单位沟通后，确认此类盘盈数量不大，盘盈的激光打印机是市场价较公开透明的资产，字画并非文物，这两项资产并非必须评估。单位依据市场同类价将激光打印机按照重置成本确认入账价值为5000元；

字画因无法取得评估价和同类市场价，依据相关规定，按照名义金额（人民币1元）入账。



应用案例：固定资产类应用案例

(3) 确认计提折旧相关事项。

财务入账当月，应对笔记本电脑、激光打印机计提折旧。根据两项资产的新旧程度，经技术人员鉴定有形损耗情况后，确定两项固定资产**尚可使用年限**分别为笔记本电脑3年、激光打印机4年，按照年限平均法计算每月计提折旧额。



应用案例：固定资产类应用案例

(4) 根据上级批复意见进行账务处理。2020年4月收到上级部门同意盘盈的批复意见，甲单位对该批盘盈资产进行后续账务处理。



应用案例：固定资产类应用案例

固定资产盘亏案例材料

甲事业单位经批准于2021年12月底开展了全面资产盘点工作，其中盘亏自用笔记本电脑1台。

经查证，原因系职工张某2021年11月出差做项目时所携带的笔记本电脑因故丢失，沟通获得项目委托方的赔偿3000元。

该笔记本电脑为2019年3月购买，发票含税金额6000元（不考虑增值税影响因素），已计提折旧33个月，累计折旧金额3300元。

甲单位对于资产盘点中查明的盘亏资产按以下步骤进行了处理：



应用案例：固定资产类应用案例

(1) 按规定履行处置审批程序。

甲单位要求员工张某提交电脑丢失过程说明书，按照国有资产清查核实、处置等文件，结合政府会计准则制度的相关规定，**先转入待处理资产**。

单位按规定权限履行报批程序，经与主管部门和财政部门沟通确认，因当年处置资产数量不多，金额不大，属于单位审批权限范围。财务与资产部门向**本单位领导办公会**提交了本年资产处置申请。



应用案例：固定资产类应用案例

(2) 根据单位批复意见进行处理。甲单位于当月收到单位批复意见，同意对该盘亏资产进行处置，财务与资产部门对盘亏资产进行后续账务处理。

(3) 确认该盘亏资产处置过程中取得的收入和发生的相关处置费用。该资产获得赔偿收入3000元。

(4) 确认资产处置净收益并上缴国库。该盘亏资产获得处置净收入3000元，按规定应上缴国库。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 实务中关于资产核算的问题解析

- 1.关于货币资金及财政应返还额度
- 2.关于应收及预付款
- 3.关于存货
- 4.关于固定资产
- 5.关于在建工程
- 6.关于无形资产
- 7.关于经管类资产
- 8.关于委托代理资产
- 9.其他



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

1.关于货币资金及财政应返还额度

- (1) 关于第三方支付平台账户资金的会计科目适用问题
- (2) 本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理
- (3) 单位发生外币业务的账务处理？
- (4) 一体化改革后零余额发生业务应如何处理
- (5) 行政事业单位对公务卡相关业务如何进行账务处理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2.关于应收及预付款

(1) 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？

(2) 行政单位的坏账如何处理？

(3) 坏账核销的规定

(4) 当年预付账款和以前年度预付账款退回在账务处理上有何不同？

(5) 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有关规定，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？

(6) 某事业单位职工预借差旅费，借款发生时，在财务会计下通过“其他应收款”科目核算，能否同时在预算会计下借记“事业支出”等科目、贷记“资金结存”科目？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(6) 问：某事业单位职工预借差旅费，借款发生时，在财务会计下通过“其他应收款”科目核算，能否同时在预算会计下借记“事业支出”等科目、贷记“资金结存”科目？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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，该单位在借款发生时，在财务会计下，按照实际发生的金额，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目，**预算会计可不作处理**。单位根据管理需要，**也可以**在借款发生时即在预算会计下进行相应会计处理，按照实际发生的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。根据《政府会计准则制度解释第1号》（财会〔2019〕13号）规定，年末结账前，单位应当对暂收暂付款项进行全面清理，并对纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《政府会计准则制度实施问答》第二批可以两种做法：

第一种做法：《政府会计制度》+政府会计准则制度解释第1号

第二种做法：在借款发生时即在预算会计下进行相应会计处理，按照实际发生的金额，借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25

号) “1001库存现金”

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|-----|-----------|--|--------------------------------------|
| 差旅费 | 职工出差等借出现金 | 借：其他应收款 贷：库存现金 | —— |
| | 出差人员报销差旅费 | 借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 库存现金[实际报销金额小于借款金额的差额] 贷：其他应收款 或： 借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 贷：其他应收款 库存现金[实际报销金额大于借款金额的差额] | 借：行政支出/事业支出等[实际报销金额] 贷：资金结存——货币资金 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

《政府会计准则制度解释第1号》单位对于纳入本年度部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当及时进行预算会计核算。年末结账前，单位应当对暂收暂付款项进行全面清理，并对于纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理，确认相关预算收支，确保预算会计信息能够完整反映本年度部门预算收支执行情况。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

对于纳入本年度部门预算管理的暂付款项，按照《政府会计制度》规定，单位在支付款项时可不做预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记相关预算支出科目，贷记“资金结存”科目。但是，在年末结账前，对于尚未结算或报销的暂付款项，单位应当按照暂付的金额，借记相关预算支出科目，贷记“资金结存”科目。以后年度，实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一致的，单位应当通过相关预算结转结余科目“年初余额调整”明细科目进行处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第一种做法：

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------------------------------|---|--|
| 预付时： | 借：其他应收款 100 贷：银行存款等 100 | 暂不做处理 |
| 在年末结账前，尚未结算或报销的暂付款项 | | 借：行政支出/事业支出 (按照暂付的金额) 100 贷：资金结存 100 |
| 以后年度，实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一致的 | 借：业务活动费用等 110 贷：其他应收款 100 银行存款 10 | 借：非财政拨款结转/结余等 ——年初余额调整 10 贷：资金结存 10 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第二种做法：

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|-----|---------------|---|--|
| 差旅费 | 职工出差等 借出现金 | 借：其他应收款 贷：库存现金 | 借：行政支出/事业支出等 [借款金额] 贷：资金结存——货币资金 |
| | 出差人员报销差旅费 | 借：业务活动费用/单位管理费用等[实际报销金额] 借或贷：库存现金[实际报销金额与借款金额的差额] 贷：其他应收款 | 借：行政支出/事业支出等 [实际报销金额与借款金额的差额] 贷：资金结存——货币资金 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3.关于存货

(1) 某事业单位与供应商签订合同购买一批物资，合同约定，供应商负责将该批物资运送至指定地点并承担运输费用，物资发出后单位支付全部货款。合同签订当日，供应商发出该批物资并提供了发货单，该单位据此支付了全部货款，请问是记入“预付账款”科目，还是“在途物品”科目？

(2) 事业单位开展专业业务活动自主销售库存物品，与经上级单位批准对外出售库存物品的账务处理有什么不同？

(3) 单位购买的办公用品作为库存物品还是费用？

(4) 某事业单位与网络服务公司签订了为期一年的服务器租赁合同。合同约定，该单位在服务期内可使用网络服务公司的服务器资源，服务器使用费按季缴纳，于每季度第1个工作日结算。合同签订后，该单位向网络服务公司支付了首期费用，请问支付时该笔费用在财务会计下应记入“预付账款”科目，还是“待摊费用”科目？

(5) 某事业单位因工作需要为公务用车的加油卡充值，报销时财务会计是做预付账款还是库存物品？

(6) 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？

(7) 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？

(8) 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？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(3) 单位购买的办公用品作为库存物品还是费用？

答：《政府会计制度》“库存物品”：单位随买随用的零星办公用品,可以在购进时直接列作费用,不通过本科目核算。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

4.关于固定资产

(1) 事业单位分立时，从其他单位取得一批已经无法使用的旧电脑，是否确认为固定资产？

(2) 单位一在建工程因为某些手续问题一直没有办理竣工决算。按照规定不能交付使用，但是事实上已经交付使用多年，是否应该确认为固定资产？

(3) 单位使用的办公楼的产权证不是本单位的，是否确认为本单位的固定资产？

(4) 单位支付车辆购置税时产生的滞纳金，能计入固定资产成本吗？

(5) 单位无偿调入的资产在调出方的账面价值为零时会计处理应如何做？

(6) 2019年1月1日以前的固定资产计提折旧计入费用还是累计盈余？

(7) 关于固定资产、公共基础设施后续支出资本化还是费用化？

(8) 2019年以前的车辆报废，折旧未提完报损时分录怎么做？

(9) 同样是固定资产处置，为什么报废时要通过“待处理财产损溢” 记入资产处置费用？

(10) 单位在固定资产拆迁过程中收到的补偿款应如何进行账务处理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(3) 单位使用的办公楼的产权证不是本单位的，是否确认为本单位的固定资产？

答：【解释1号】关于由有关部门统一管理，但由其他部门占有、使用的固定资产的会计处理

按规定由本级政府机关事务管理等部门统一管理（如仅持有资产的产权证等），但具体由其他部门占有、使用的固定资产，应当由占有、使用该资产的部门作为会计确认主体，对该资产进行会计核算。

2019年1月1日前相关部门未按照上述规定对某项固定资产进行会计核算的，在新旧会计制度转换时，按照以下规定处理：

（一）该项固定资产已经在其统一管理的部门入账的，负责资产统一管理的部门应当按照该项固定资产已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的），借记新账的“固定资产累计折旧”科目，按照该项固定资产的账面余额，贷记新账的“固定资产”科目，按其差额，借记新账的“累计盈余”科目；占有、使用该资产的部门应当按照该项固定资产在统一管理部门记录的账面余额，借记新账的“固定资产”科目，按照该项资产在统一管理部门已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的），贷记新账的“固定资产累计折旧”科目，按其差额，贷记新账的“累计盈余”科目。

解释：

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|----------------------|---------------|--|------|
| 该项固定资产已经在其统一管理的部门入账的 | 负责资产统一管理的部门调减 | 借：累计盈余（差额） 固定资产累计折旧（该项资产在统一管理部门已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的）） 贷：固定资产 | |
| | 占有、使用该资产的部门调增 | 借：固定资产（该项固定资产在统一管理部门记录的账面余额） 贷：固定资产累计折旧[该项资产在统一管理部门已经计提的折旧金额（按照原制度已经计提折旧的）] 贷：累计盈余（差额） | |

(二) 该项固定资产尚未登记入账的，应当由占有、使用该项资产的部门按照盘盈资产进行处理，具体账务处理参照财政部已经印发的相关衔接规定执行。

| | | 财务会计 | 预算会计 |
|---------------|---------------|------------------|------|
| 该项固定资产尚未登记入账的 | 占有、使用该资产的部门调增 | 借：固定资产 贷：累计盈余 | |

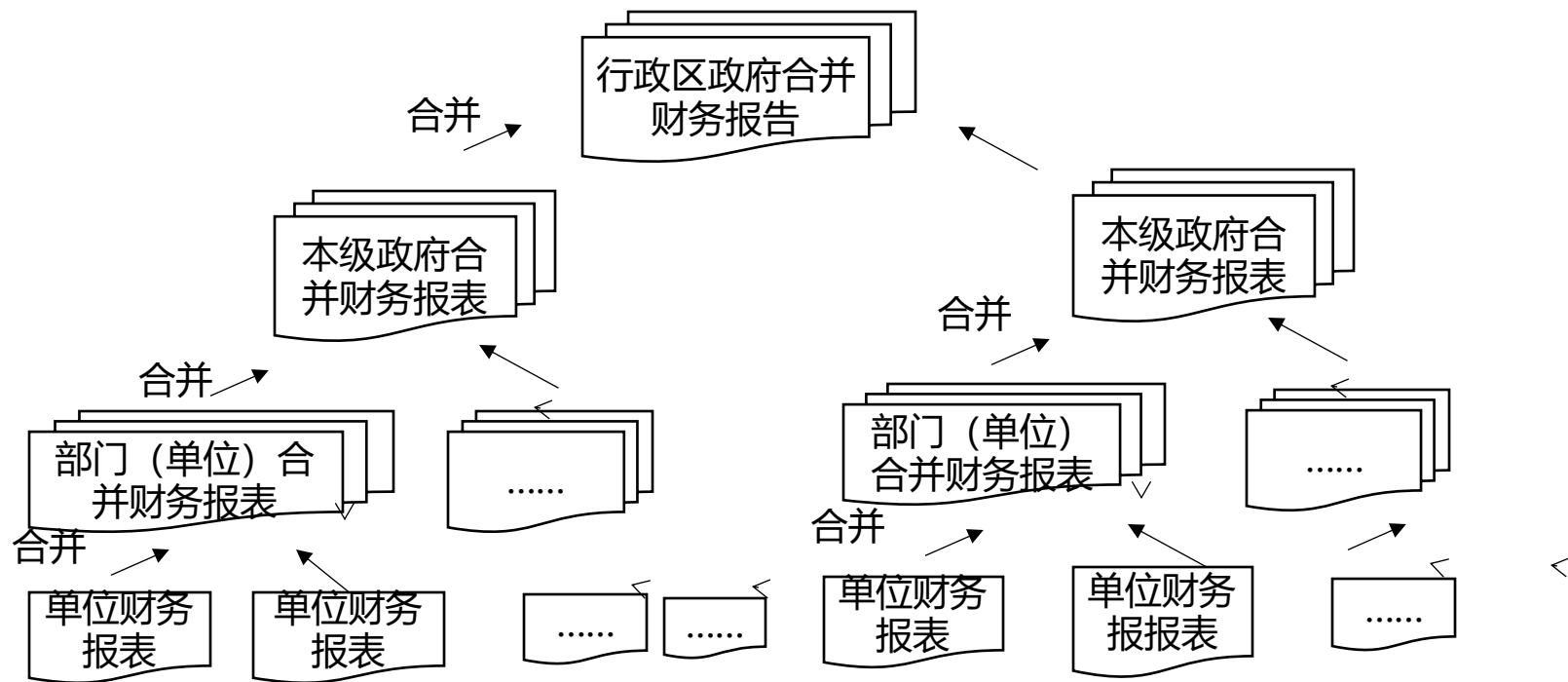
解释：

在按照上述规定进行新旧制度衔接时，相关会计主体的会计处理应当协调一致，确保资产确认**不重复、不遗漏**。在新旧制度衔接中，如涉及资产产权变更或实物资产划拨等事项，相关会计主体应当按照资产管理**有关规定**办理。

◆【解释1号】特殊情况

多个部门共同占用、使用同一项固定资产，且该项固定资产由本级政府机关事务管理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部门作为确认主体，对该项固定资产进行会计核算。

同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产，或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的，按照本部门规定对固定资产进行会计核算。





第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(5) 问：单位无偿调入的资产在调出方的账面价值为零时会计处理应如何做？

答：根据【解释1号】关于单位无偿调入资产的账务处理，按照相关政府会计准则规定，单位（调入方）接受其他政府会计主体无偿调入的固定资产、无形资产、公共基础设施等资产，其成本按照调出方的账面价值加上相关税费确定。

无偿调入资产在调出方的账面价值为零的，单位（调入方）在进行财务会计处理时，应当按照该项资产在调出方的账面余额，借记“固定资产”“无形资产”等科目，按照该项资产在调出方已经计提的折旧或摊销金额（与资产账面余额相等），贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”等科目；



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

无偿调入资产在调出方的账面价值为零（即已经按制度规定提足折旧）或者账面余额为名义金额的，单位（调入方）应当将调入过程中其承担的相关税费计入当期费用，不计入调入资产的初始入账成本。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

例如：无偿调入固定资产，假设不考虑支付的相关税费

| | 财务会计 | 预算会计 |
|---------------|------------------------------|------|
| 原值500，累计折旧490 | 借：固定资产 10 贷：无偿调拨净资产 10 | |
| 原值500，累计折旧500 | 借：固定资产 500 贷：固定资产累计折旧 500 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

假设支付相关税费20

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-----------------------|---|------------------------|
| 原值500, 累计折旧 490 | 借：固定资产 10 + 20 贷：无偿调拨净资产 10 银行存款等 20 | 借：其他支出 20 贷：资金结存 20 |
| 原值500, 累计折旧 500 | 借：固定资产 500 贷：固定资产累计折旧 500 借：其他费用 20 贷：银行存款等 20 | 借：其他支出 20 贷：资金结存 20 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

【例】某单位无偿调入一套设备，调出方以名义金额入账。接受捐赠时，发生税费支出50元，通过转账支付。

| | 财务会计 | | 预算会计 | |
|---------------|-----------|----|--------|----|
| 接受捐赠的 库存物品 | 借：固定资产 | 1 | | |
| | 贷：无偿调拨净资产 | 1 | | |
| | 借：其他费用 | 50 | 借：其他支出 | 50 |
| | 贷：银行存款 | 50 | 贷：资金结存 | 50 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(11) 某事业单位在资产清查中，盘盈一批以前年度购入的自用图书。按照资产管理相关规定，未要求对此类资产进行评估。请问该单位对于盘盈的图书应当如何确定其入账价值？

(12) 某事业单位购入一批无需安装的固定资产，款项已支付，且该批固定资产在收到后已入账。因疫情原因，该批固定资产在收到后一直存于仓库并未启用，请问这期间固定资产是否需要计提折旧？

(13) 某科学事业单位承担一项科研项目，因研究需要购置一台仪器设备，该设备预计使用年限为十年，但该项目执行期为三年，项目到期后该仪器设备的折旧应如何进行会计处理？

(14) 根据某市政府部署，市机关事务管理部门拟在新城区新建一批办公楼，该机关事务管理部门决定由其下属事业单位代为建设，项目预决算均由该事业单位填报。该事业单位是应当作为建设单位还是代建单位进行会计处理？

(15) 基建项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等支出，是否应当全部作为待核销基建支出处理？

(16) 某事业单位所在办公楼是以前年度由其他政府部门无偿调拨给其使用，该单位在接收办公楼时并未进行相关的会计处理。现在如果要对该办公楼进行账务处理，应该怎么入账？



实施问答：关于固定资产的会计处理

(14) .问：根据某市政府部署，市机关事务管理部门拟在新城区新建一批办公楼，该机关事务管理部门决定由其下属事业单位代为建设，项目预决算均由该事业单位填报。该事业单位是应当作为建设单位还是代建单位进行会计处理？



实施问答：关于固定资产的会计处理

答：根据《基本建设财务规则》（财政部令第81号）规定，基本建设项目预决算由建设单位填报。根据《政府会计准则制度解释第2号》（财会〔2019〕24号）规定，基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预决算的单位（即建设单位）作为会计核算主体。因此，该事业单位应当作为建设单位进行会计处理。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(17) 某行政单位已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的固定资产，在以前年度一直在该单位“在建工程”科目核算，现已办理竣工决算手续，并将在建工程转为固定资产。按照政府会计准则制度规定，单位自行建造的工程项目在竣工验收合格交付使用时就应当转为固定资产，并开始计提折旧。请问在竣工决算后转为固定资产时是否需要补提以前年度未计提的折旧？

(18) 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？

(19) 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？

(20) 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？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(21) 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？

(22) 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？

(23) 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？

(24) 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？

(25) 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？

(26) 《〈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？

(27) 《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？



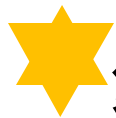
第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(27) 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？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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；2023年发布的《**行政单位财务规则**》(财政部令第113号)规定的单位价值标准为1000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。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

5.关于在建工程

- (1) 谁是基本建设项目会计核算主体？
- (2) 改建、扩建后资产成本的确定？
- (3) 代建制项目的会计处理？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

6关于无形资产

(1) 软件是固定资产还是无形资产？

(2) 软件之前记录在固定资产中核算，是否需要调整到无形资产核算，如需要，应如何调整记账？

调账后面的附件放什么？

(3) 土地使用权是固定资产还是无形资产？

(4) 土地是固定资产还是无形资产？

(5) 单位软件升级改造的支出是否应计入无形资产的成本？

(6) 以前年度划拨的土地，有土地使用权证但未入账，应如何进行会计处理？

(7) 在政府会计核算中，政府网站域名是否应当单独确认为一项无形资产？

(8) 某事业单位委托一家公司设计开发一款应用程序并由该公司负责后期维护，合同约定开发期限为1年，后期维护期限为5年。该事业单位支付了相关款项，公司开具了发票，发票内容为“技术服务费”。请问开发该应用程序支付的款项是直接计入费用还是计入无形资产？应如何进行账务处理？

(9) 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？

(10) 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？



实施问答：关于无形资产的会计处理

(8) 问：某事业单位委托一家公司设计开发一款应用程序并由该公司负责后期维护，合同约定开发期限为1年，后期维护期限为5年。该事业单位支付了相关款项，公司开具了发票，发票内容为“技术服务费”。请问开发该应用程序支付的款项是直接计入费用还是计入无形资产？应如何进行账务处理？



实施问答：关于无形资产的会计处理

答：根据《政府会计准则第4号——无形资产》（财会〔2016〕12号）规定，政府会计主体委托软件公司开发的软件，视同外购无形资产。



实施问答：关于无形资产的会计处理

如果合同能够明确区分开发价格和后期维护价格，且后期维护可以作为公司一项单独服务对外出售的，该事业单位应当按照合同确定的开发价格，借记“无形资产”科目，按照合同确定的后期维护价格，借记“长期待摊费用”科目，按照合同总金额，贷记“银行存款”等科目。

如果合同无法明确区分开发价格和后期维护价格，或虽然区分了开发价格和后期维护价格，但后期维护与该应用程序高度相关、无法作为一项单独服务对外出售的，**单位应当按照合同价格**，借记“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目。



实施问答：关于无形资产的会计处理

【例】某单位委托一家公司设计开发一款应用程序并由该公司负责后期维护，合同约定开发期限为1年，后期维护期限为5年。该单位支付了相关款项10万元，公司开具了发票，发票内容为“技术服务费”。

1.假设合同中能够明确区分：开发价格8万元，后期维护价格2万元

2.假设合同无法明确区分开发价格和后期维护价格，或虽然区分了开发价格和后期维护价格，但后期维护与该应用程序高度相关、无法作为一项单独服务对外出售的



实施问答：关于无形资产的会计处理

1.假设合同中能够明确区分：开发价格8万元，后期维护价格2万元

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------|---|---|
| 支付款项时 | 借：无形资产 8 长期待摊费用 2 贷：财政拨款收入/银行存款等 10 | 借：行政支出/事业支出 10 贷：财政拨款预算收入 /资金结存10 |
| 分摊时 | 借：业务活动费用/单位管理费用 2/后期维护期限 贷：长期待摊费用 2/后期维护期限 | 不做处理 |



实施问答：关于无形资产的会计处理

2.假设合同无法明确区分开发价格和后期维护价格，或虽然区分了开发价格和后期维护价格，但后期维护与该应用程序高度相关、无法作为一项单独服务对外出售的

| | 财务会计 | 预算会计 |
|-------|--------------------------------|-------------------------------------|
| 支付款项时 | 借：无形资产 10 贷：财政拨款收入/银行存款等 10 | 借：行政支出/事业支出 10 贷：财政拨款预算收入/资金结存10 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

7. 委托代理资产

- (1) 单位管理的罚没物资入账成本如何确定？
- (2) 党费是否作为受托代理资产核算？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

8.投资

(1) 某事业单位持有一项长期股权投资，按照政府会计准则制度规定，应当采用权益法核算。该项长期股权投资的账面余额是否一定等于按照单位持有被投资企业的股权比例计算确定的应享有或应分担的被投资企业所有者权益的份额？

(2) 某事业单位在资产清查过程中，发现该单位持有的一项公司股权，因历史原因尚未入账，该项股权符合长期股权投资的确认条件，且单位并无出售计划。自该单位持有股权至今该公司实现净利润但未分配股利，因其他股东增资，单位所占股权比例下降、股权价值上升。该事业单位应当如何进行会计处理？

(3) 某市政府向本市市属国有企业划拨原属本级政府部门的固定资产作为该国有企业的注册资本金，该划拨业务形成的国有企业股权投资的会计核算主体是政府还是政府国资管理部门？

(4) 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？

(5) 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“待处理财产损溢”科目，待上级部门审批后再进行转销？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

征集问题：

将防治病虫害药品类纳入政府储备物资科目是否合理，如合理，在入账及结转应怎么做会计处理？

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

（一）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

- 一、收入/预算收入
- 二、费用/预算支出
- 三、净资产/预算结余
- 四、资产
- 五、负债
- 六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

六、负债

(一) 负债类科目

(二) 应付职工薪酬的核算

(三) 实务中关于负债会计核算问题解析



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 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 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(一) 负债类科目

| | | |
|----|--------|------|
| 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 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(二) 应付职工薪酬的核算

1. 《政府会计具体准则第8号——负债》中应付职工薪酬的确认
2. 《政府会计制度》中“应付职工薪酬”科目
3. 《关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算工作的通知》（财会〔2018〕34号）
4. 应付职工薪酬的会计处理



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

1. 《政府会计具体准则第8号——负债》中应付职工薪酬的确认

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

范围：报酬 + 补偿



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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

政府会计主体应当根据职工提供服务的受益对象，将下列职工薪酬分情况处理：

（一）应由自制物品负担的职工薪酬，计入自制物品成本。

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

- ✓ 确认时点：报酬——职工提供服务的会计期间（例如按月）
- 补偿——报经批准时（例如辞退批准时）
- ✓ 对方科目：费用（一般情况下）或成本（研发支出、存货、在建工程）



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

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

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



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2. 《政府会计制度》中“应付职工薪酬”科目

“应付职工薪酬”科目核算单位按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）以及为职工支付的各种薪酬。包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、津贴补贴 绩效工资、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

“应付职工薪酬”科目应当根据国家有关规定按照“基本工资” 含离退休费、“国家统一规定的津贴补贴”、“ 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”等行明细核算。其中“社会保险费”、“住房公积金”明细科目核算内容包括单位从职工工资中代扣代缴的社会保险费、住房公积金以及单位为职工计算缴纳的
社会保险费、住房公积金。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2. 《政府会计制度》中“应付职工薪酬”科目

“应付职工薪酬”核算应付给职工（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）

注意：代扣代缴作为“其他应付款”不纳入预算管理是不对的



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3. 《关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算工作的通知》（财会〔2018〕34号）

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，核算单位按照有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。单位在新旧制度转换时，应当将2018年12月31日前未入账的应付未付职工以及应为职工支付但尚未支付的有关薪酬记入新账，按照确定的应付未付金额，借记新账中“累计盈余”科目，贷记新账中“应付职工薪酬”科目下的相关明细科目。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

一、案例材料

甲单位为中央全额拨款事业单位，2022年3月应发工资570866.22元，其中：基本工资270085.20元、津贴补贴181199.82元、绩效工资119581.20元；代扣个人应负担的职业年金22029.12元、住房公积金73676.32元、基本养老保险金44058.24元、医疗保险金11014.54元、个人所得税3532.80元，代扣为职工垫付的水电费22000元，合计代扣176311.02元；本月实发工资为394555.20元。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | 应发工资 | | | | 代扣款 | | | | | | | 实发工资 |
|----|----------|-----------|----------|-----------|----------|----------|----------|----------|--------|--------|-----------|----------|
| 项目 | 基本工资 | 津贴补贴 | 绩效工资 | 应发工资合计 | 职业年金 | 住房公积金 | 基本养老保险金 | 医疗保险金 | 个人所得税 | 垫付的水电费 | 代扣款合计 | |
| 金额 | 270085.2 | 181199.82 | 119581.2 | 570866.22 | 22029.12 | 73676.32 | 44058.24 | 11014.54 | 3532.8 | 22000 | 176311.02 | 394555.2 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

本月单位应负担基本养老保险金88116.48元、医疗保险金38550.88元、职业年金44058.24元、工伤保险1101.52元，住房公积金73676.32元，合计245503.44元。

| 代扣代缴项 | 工资代扣个人缴纳部分 | 单位缴纳部分 | 合计代扣代缴 |
|---------|------------|-----------|-----------|
| 职业年金 | 22029.12 | 44058.24 | 66087.36 |
| 住房公积金 | 73676.32 | 73676.32 | 147352.64 |
| 基本养老保险金 | 44058.24 | 88116.48 | 132174.72 |
| 医疗保险金 | 11014.54 | 38550.88 | 49565.42 |
| 工伤保险 | | 1101.52 | 1101.52 |
| 个人所得税 | 3532.8 | | 3532.8 |
| 水电费等扣款 | 22000 | | 22000 |
| 合计 | 176311.02 | 245503.44 | 421814.46 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3月8日财务人员通过代理银行代发户实发工资394555.20元，银行代发成功。

3月12日，财务人员将单位负担和代扣个人的基本养老保险金132174.72元、医疗保险金49565.42元、工伤保险1101.52元，代缴合计182841.66元汇缴到**央保中心**；将单位负担和代扣个人的住房公积金147352.64元汇缴到**中央公积金中心账户**；将单位负担和代扣个人的职业年金66087.36元汇缴到**中央职业年金专门账户**。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3月15日申报个人所得税并扣款成功。

假设甲单位费用都为业务活动费用，支付方式采用国库集中支付。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

二、案例分析及账务处理

(一) 案例分析。

发放职工薪酬代扣代缴业务依据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）“2201应付职工薪酬”科目的相关规定进行会计处理。根据《政府会计制度》“2201应付职工薪酬”会计科目明细核算规定，“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。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

本例中代扣代缴项共7项（见下表，单位：元），从职工工资中代扣部分和单位为职工计算缴纳的部分都先计提记入“应付职工薪酬”

| 科目。 | 代扣代缴项 | 工资代扣个人缴纳部分 | 单位缴纳部分 | 合计代扣代缴 |
|-----|---------|------------|-----------|-----------|
| | 职业年金 | 22029.12 | 44058.24 | 66087.36 |
| | 住房公积金 | 73676.32 | 73676.32 | 147352.64 |
| | 基本养老保险金 | 44058.24 | 88116.48 | 132174.72 |
| | 医疗保险金 | 11014.54 | 38550.88 | 49565.42 |
| | 工伤保险 | | 1101.52 | 1101.52 |
| | 个人所得税 | 3532.8 | | 3532.8 |
| | 水电费等扣款 | 22000 | | 22000 |
| | 合计 | 176311.02 | 245503.44 | 421814.46 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

步骤：

1. 计算确认当期**应付**职工薪酬（含单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金）
 - (1) 2022年3月，甲单位计提工资
 - (2) 计提单位负担社会保险费和住房公积金
2. 从应付职工薪酬中**代扣个人应负担的**社会保险费、住房公积金和个人所得税、水电费等（为简便核算，假设代扣代缴部分均从基本工资中扣除）
3. 2022年3月8日向职工**支付**工资、津贴补贴等薪酬
4. 按照国家有关规定**缴纳**住房公积金、社会保险费、个人所得税



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

1.计算确认当期**应付**职工薪酬（含单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金）时：

(1) 2022年3月，甲单位计提工资：

财务会计：

| | |
|----------------------|-----------|
| 借：业务活动费用——工资福利费用 | 570866.22 |
| 贷：应付职工薪酬——基本工资 | 270085.20 |
| 应付职工薪酬——津贴补贴 | 181199.82 |
| 应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资） | 119581.20 |

预算会计：不做账务处理

| | 应发工资 | | | |
|----|----------|-----------|----------|-----------|
| 项目 | 基本工资 | 津贴补贴 | 绩效工资 | 应发工资合计 |
| 金额 | 270085.2 | 181199.82 | 119581.2 | 570866.22 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

财政拨款收入

应付职工薪酬——基本工资

业务活动费用——

工资福利费用

270085.20

570866.22

财政拨款预算收入

事业支出

应付职工薪酬——津贴补贴

181199.82

应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资）

119581.20

应付职工薪酬——社会保险金

应付职工薪酬——公积金

其他应交税费——应交个人所得税



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 计提单位负担社会保险费和住房公积金：

财务会计：

| | |
|-------------------------|-----------|
| 借：业务活动费用——工资福利费用 | 245503.44 |
| 贷：应付职工薪酬——社会保险费——养老保险金 | 88116.48 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——医疗保险金 | 38550.88 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——职业年金 | 44058.24 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——其他社会保障缴费 | 1101.52 |
| 应付职工薪酬——住房公积金 | 73676.32 |

预算会计：不做账务处理



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | | | | |
|--------|----------------------|----------------|----------|------|
| 财政拨款收入 | 应付职工薪酬——基本工资 | 业务活动费用——工资福利费用 | 财政拨款预算收入 | 事业支出 |
| | 270085.20 | 570866.22 | | |
| | 应付职工薪酬——津贴补贴 | 245503.44 | | |
| | 181199.82 | | | |
| | 应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资） | | | |
| | 119581.20 | | | |
| | 应付职工薪酬——社会保险金 | | | |
| | 养老保险金88116.48 | | | |
| | 医疗保险金38550.88 | | | |
| | 职业年金44058.24 | | | |
| | 其他社会保障缴费1101.52 | | | |
| | 应付职工薪酬——公积金 | | | |
| | 73676.32 | | | |
| | 其他应交税费——应交个人所得税 | | | |
| | | | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

2.从应付职工薪酬中代扣个人应负担的社会保险费、住房公积金和个人所得税、水电费等（为简便核算，假设代扣代缴部分均从基本工资中扣除）时：

财务会计：

| | |
|------------------------|-----------|
| 借：应付职工薪酬——基本工资 | 176311.02 |
| 贷：应付职工薪酬——社会保险费——养老保险金 | 44058.24 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——医疗保险金 | 11014.54 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——职业年金 | 22029.12 |
| 应付职工薪酬——住房公积金 | 73676.32 |
| 其他应交税费——应交个人所得税 | 3532.80 |
| 其他应收款——应收个人水电费 | 22000.00 |

预算会计：不做账务处理



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | | | | |
|----------------|----------------------|--------------------|----------|------|
| 财政拨款收入 | 应付职工薪酬——基本工资 | 业务活动费用——工资福利费用 | 财政拨款预算收入 | 事业支出 |
| | 176311.02 | 270085.20 | | |
| | 应付职工薪酬——津贴补贴 | 570866.22 | | |
| | | 245503.44 | | |
| 其他应收款——应收个人水电费 | 181199.82 | | | |
| | 应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资） | | | |
| 22000.00 | 119581.20 | | | |
| | 应付职工薪酬——社会保险金 | | | |
| | 养老保险金 | 88116.48 +44058.24 | | |
| | 医疗保险金 | 38550.88 +11014.54 | | |
| | 职业年金 | 44058.24 +22029.12 | | |
| | 其他社会保障缴费 | 1101.52 | | |
| | 应付职工薪酬——公积金 | | | |
| | | 73676.32 +73676.32 | | |
| | 其他应交税费——应交个人所得税 | | | |
| | | 3532.80 | | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

3.2022年3月8日向职工支付工资、津贴补贴等薪酬时：

财务会计：

| | |
|----------------|-----------|
| 借：应付职工薪酬——基本工资 | 93774.18 |
| 应付职工薪酬——津贴补贴 | 181199.82 |
| 应付职工薪酬——绩效工资 | 119581.20 |
| 贷：财政拨款收入 | 394555.20 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

预算会计：

| | |
|------------------------------------|-----------|
| 借：事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工资 | 93774.18 |
| 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——津贴补贴 | 181199.82 |
| 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——其他工资福利支出 | 119581.20 |
| 贷：财政拨款预算收入 | 394555.20 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

财政拨款收入

394555.20

其他应收款——应收个人水电费

22000

应付职工薪酬——基本工资

176311.02

93774.18

应付职工薪酬——津贴补贴

181199.82

应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资）

119581.20

应付职工薪酬——社会保险金

养老保险金 88116.48 +44058.24

医疗保险金 38550.88 +11014.54

职业年金 44058.24 +22029.12

其他社会保障缴费 1101.52

应付职工薪酬——公积金

73676.32 +73676.32

其他应交税费——应交个人所得税

3532.80

业务活动费用——工资福利费用

570866.22

245503.44

财政拨款预算收入

394555.20

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工资

93774.18

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——津贴补贴

181199.82

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——其他工资福利支出

119581.20



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

4.按照国家有关规定缴纳住房公积金、社会保险费、个人所得税时：

(1) 3月12日缴纳住房公积金、社会保险费：

财务会计：

| | |
|-------------------------|-----------|
| 借：应付职工薪酬——社会保险费——养老保险金 | 132174.72 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——医疗保险金 | 49565.41 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——其他社会保障缴费 | 1101.52 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——职业年金 | 66087.36 |
| 应付职工薪酬——社会保险费——住房公积金 | 147352.64 |
| 贷：财政拨款收入 | 396281.66 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

预算会计（预算会计未做代扣处理，有关明细科目应根据计提金额核算）：

借：事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工资
(代扣代缴部分 $22029.12+73676.32+44058.24+11014.54$) 150778.22

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——社会保险

费

(配套部分 $88116.48+38550.88+44058.24+1101.52$) 171827.12

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——住房公积

金

(配套部分) 73676.32

贷：财政拨款预算收入

396281.66



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

财政拨款收入

394555.20

396281.66

其他应收
款——应收
个人水电费

22000

应付职工薪酬——基本工资

176311.02

93774.18

应付职工薪酬——津贴补贴

181199.82

应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资）

119581.20

应付职工薪酬——社会保险金

132174.72

49565.4

66087.36

1101.52

应付职工薪酬——公积金

147352.64

其他应交税费——应交个人所得税

3532.80

270085.20

业务活动费用——

工资福利费用

570866.22

245503.44

181199.82

119581.20

养老保险金88116.48

+44058.24

医疗保险金38550.88

+11014.54

职业年金44058.24

+22029.12

其他社会保障缴费1101.52

73676.32

+73676.32

财政拨款预算收入

394555.20

396281.66

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工资

93774.18

150778.22

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——津贴补贴

181199.82

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——其他工资福利支出

119581.20

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——社会保险费

171827.12

事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——住房公积金

73676.32



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(2) 3月15日缴纳个人所得税：

财务会计：

借：其他应交税费——个人所得税3532.80

贷：财政拨款收入 3532.80

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工
资 3532.80

贷：财政拨款预算收入 3532.80



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

| | | | | | | | |
|----------------|-----------------|----------------------|-----------|----------------|--|------------------------------------|--|
| 财政拨款收入 | | 应付职工薪酬——基本工资 | | 业务活动费用——工资福利费用 | | 财政拨款预算收入 | |
| 394555.20 | 176311.02 | 270085.20 | | | | 394555.20 | |
| 396281.66 | 93774.18 | | 570866.22 | | | 396281.66 | |
| 3532.80 | | | 245503.44 | | | 3532.80 | |
| 其他应收款——应收个人水电费 | | 应付职工薪酬——津贴补贴 | | | | 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——基本工资 | |
| | 181199.82 | 181199.82 | | | | 93774.18 | |
| | | | | | | 150778.22 | |
| | | | | | | 3532.80 | |
| 22000 | | 应付职工薪酬——规范津贴补贴（绩效工资） | | | | 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——津贴补贴 | |
| | 119581.20 | 119581.20 | | | | 181199.82 | |
| | 应付职工薪酬——社会保险金 | | | | | 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——其他工资福利支出 | |
| | 132174.72 | 养老保险金88116.48 | +44058.24 | | | 119581.20 | |
| | 49565.4 | 医疗保险金38550.88 | +11014.54 | | | | |
| | 66087.36 | 职业年金44058.24 | +22029.12 | | | | |
| | 1101.52 | 其他社会保障缴费1101.52 | | | | | |
| | 应付职工薪酬——公积金 | | | | | 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——社会保险费 | |
| | 147352.64 | 73676.32 | +73676.32 | | | 171827.12 | |
| | 其他应交税费——应交个人所得税 | | | | | | |
| | 3532.80 | 3532.80 | | | | 事业支出——财政拨款支出——基本支出——人员经费——住房公积金 | |
| | | | | | | 73676.32 | |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

步骤：

- 1.计算确认当期**应付**职工薪酬（含单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金）
- 2.从应付职工薪酬中**代扣个人应负担的**社会保险费、住房公积金和个人所得税、水电费等（为简便核算，假设代扣代缴部分均从基本工资中扣除）
- 3.2022年3月8日向职工**支付**工资、津贴补贴等薪酬
- 4.按照国家有关规定**缴纳**住房公积金、社会保险费、个人所得税



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

征集问题

每月产生的社保列入其他应付款，请问预算会计需要做处理吗？如需做处理将怎么做会计分录？



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 实务中关于负债会计核算问题解析

(1) 长期的雇员或者临时工工资、奖金是否计提？他们的保险走应付职工薪酬吗？

(2) 单位劳务派遣人员的费用等需要通过“应付职工薪酬”科目核算吗？

(3) 单位付职工差旅费中的伙食补助、交通补助是否要记入“应付职工薪酬”科目？

(4) 计提或者不计提有什么影响？

(5) 单位从职工工资中代扣职工个人应负担水电费，应如何进行账务处理？

(6) 高等学校等事业单位在职人员发放的年终一次性绩效奖励、平时发放的课时费等纳入绩效工资范围的薪酬，在财务会计处理中应当通过“应付职工薪酬”科目核算，还是在发放时直接计入费用？

(7) 行政事业单位在职人员出差取得的差旅费补助，在财务会计处理中应当通过“应付职工薪酬——其他个人收入”科目核算吗？



实施问答：关于应付职工薪酬的会计处理

(6) 问：高等学校等事业单位在职人员发放的年终一次性绩效奖励、平时发放的课时费等纳入绩效工资范围的薪酬，在财务会计处理中应当通过“应付职工薪酬”科目核算，还是在发放时直接计入费用？



实施问答：关于应付职工薪酬的会计处理

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，“应付职工薪酬”科目核算按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、**规范津贴补贴（绩效工资）**、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。因此，年终一次性发放的绩效奖励、平时发放的课时费均属于绩效工资的范围，应通过“应付职工薪酬”科目核算。



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

第三部分 政府会计核算中重点难点问题解析

- 一、收入/预算收入
- 二、费用/预算支出
- 三、净资产/预算结余
- 四、资产
- 五、负债
- 六、报表



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

六、报表

- (一) 报表概括
- (二) 财务会计报表间勾稽关系
- (三) 实务中关于报表问题解析



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

政府会计报表

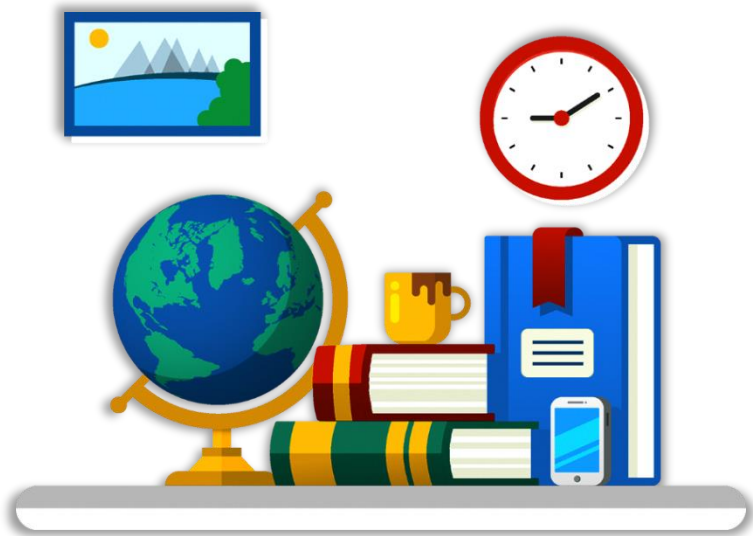
| 编号 | 报表名称 | 编制期 |
|---------------|-------------|-------|
| 财务报表 | | |
| 会政财01表 | 资产负债表 | 月度、年度 |
| 会政财02表 | 收入费用表 | 月度、年度 |
| 会政财03表 | 净资产变动表 | 年度 |
| 会政财04表 | 现金流量表 | 年度 |
| | 附注 | 年度 |
| 预算会计报表 | | |
| 会政预01表 | 预算收入支出表 | 年度 |
| 会政预02表 | 预算结转结余变动表 | 年度 |
| 会政预03表 | 财政拨款预算收入支出表 | 年度 |



第三部分 政府会计准则制度实施中的重点难点问题解析

(三) 实务中关于报表问题解析

- (1) 资产负债表月报中的“本期盈余”项目如何填列？
- (2) 资产负债表中“无偿调拨净资产”项目有可能是负数吗？



**不当之处，
敬请指正！**