

政  
府  
会  
计  
读  
本

# 政府会计 读本



广东省财政厅

广东省财政厅  
2020年8月

# 政府会计

## 读本

广东省财政厅  
2020年8月



## 前言

深入推进政府会计改革和实施政府会计准则制度，是全面落实党的十八届三中全会关于“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”、党的十九大关于“全面实施绩效管理”的重要举措，对于科学、全面、准确反映政府资产负债和成本费用，加快建立现代财政制度，更好地发挥财政在国家治理中的基础和重要支柱作用具有重要而深远的意义。

从2019年1月1日起，政府会计准则制度在全国各级各类行政事业单位全面施行。为使各级行政事业单位负责同志及单位工作人员了解和熟悉政府会计准则制度，我们编印了《政府会计读本》，供大家学习参考。

读本共设六部分，运用大量图表，简要阐述了政府会计改革精神、政府会计准则制度的具体实施规定和操作规程等内容。由于编写水平有限，加之时间仓促，读本中难免有不完善之处，恳请各位读者批评指正！

广东省财政厅

2020年8月

# 目录

## CONTENTS

### 01 政府会计概述 /1

- 一、什么是政府会计 /2
- 二、我国政府会计改革的重要意义 /9

### 02 政府会计标准体系 /11

- 一、改革前的会计核算标准体系 /11
- 二、改革后的政府会计体系 /13

### 03 政府会计核算模式 /15

- 一、政府预算会计和财务会的“适度分离” /15
- 二、政府预算会计和财务会的“相互衔接” /17

### 04 政府会计要素及其确认和计量 /19

- 一、政府预算会计要素 /19
- 二、政府财务会计要素 /20
- 三、会计科目与账户类型 /23
- 四、政府会计制度报销规范 /31
- 五、单位会计核算一般原则 /42

### 05 政府财务报告和决算报告 /45

- 一、政府财务报告 /46
- 二、政府决算报告 /51

### 06 政府会计主要业务账务处理汇集 /53

- 一、国库集中支付业务 /53
- 二、非财政拨款收支业务 /57
- 三、预算结转结余及分配业务 /63
- 四、净资产业务 /72
- 五、资产业务 /79
- 六、负债业务 /100

## 第一部分

# 政府会计概述

### 国务院文件

国发〔2014〕63号

#### 国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：  
国务院同意财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，现转发给你们，请认真贯彻执行。



2014年12月12日，国务院批转财政部《**权责发生制政府综合财务报告制度改革方案**》（国发〔2014〕63号），正式拉开了新一轮政府会计改革的序幕。

《**改革方案**》明确了新一轮政府会计改革的总体目标、主要任务、具体内容、配套措施等，并制定了改革的路线图。

## 一 什么是政府会计

» 政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体的财务状况、运行情况（含运行成本、下同）、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。我国政府会计是各级政府、各部门、各单位（以下通称政府会计主体）对其自身发生的经济业务或事项进行会计核算，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果和公共责任受托履行情况的专业会计。



政府会计的主体是指适用于**各级政府、各部门、各单位**。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。不包括已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体。政府会计主体业务活动的目的是谋取最广泛的社会效益，具有明显的非市场性。

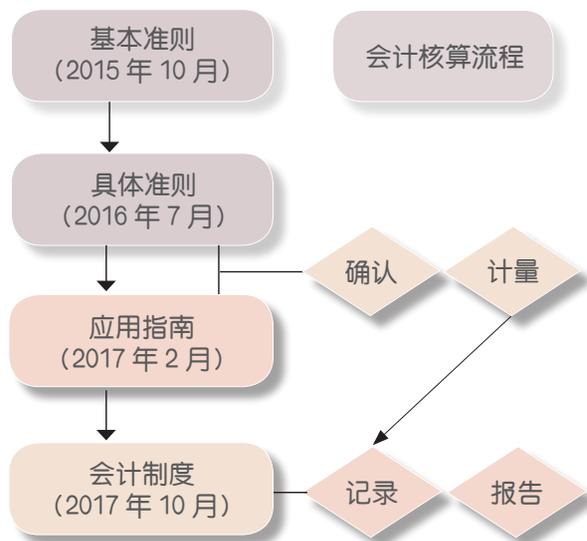


党的十八届三中全会《全面深化改革若干重大问题的决定》提出“**建立权责发生制的政府综合财务报告制度**”的重要战略部署，新《预算法》对各级政府财政部门按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告提出明确要求。2014年，国务院批准了财政部制定的《**权责发生制政府财务报告制度改革方案**》。



《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》提出，权责发生制政府综合财务报告制度改革是政府会计规则的重大改革，其前提和基础就是要构建**统一、科学、规范**的政府会计准则体系，包括制定政府会计基本准则、具体准则及应用指南和健全完善政府会计制度。

### 政府会计标准体系：



### 创新一

构建了政府预算会计和财务会计适度分离并相互衔接的政府会计核算体系。相对于预算会计核算体系，强化政府财务会计核算，即政府会计由**预算会计和财务会计**构成，前者一般实行收付实现制，后者实行权责发生制。前者形成决算报告，后者形成财务报告，同时反映政府预算执行信息和财务信息。



### 创新二

确立了“**3 + 5 要素**”的会计核算模式。规定**预算收入、预算支出和预算结余** 3 个预算会计要素和**资产、负债、净资产、收入和费用** 5 个财务会计要素。

3 + 5

首次提出收入、费用两个要素，有别于现行预算会计中的收入和支出要素。同时，按照政府会计改革最新理论成果对资产、负债要素进行了重新定义。

### 创新三

科学界定了会计要素和确认标准。对政府资产和负债进行界定时，充分考虑了当前财政管理的需要。在界定政府资产时，特别强调了“**服务潜力**”；对政府负债进行界定时，强调了“**现时义务**”，将政府因承担担保责任而产生的预计负债也纳入会计核算范围。



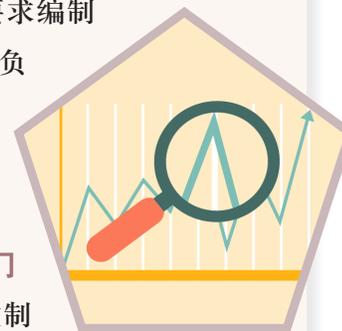
### 创新四

明确了资产和负债的计量属性及其应用原则。《基本准则》提出，资产的计量属性主要包括**历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额**，负债的计量属性主要包括**历史成本、现值和公允价值**。政府会计主体对资产和负债进行计量时，一般应当采用历史成本。



### 创新五

构建了**政府财务报告体系**。《基本准则》要求政府会计主体除按财政部要求编制决算报表外，至少还应编制资产负债表、收入费用表和现金流量表，并按规定编制合并财务报表。同时强调，政府财务报告包括**政府综合财务报告**和**政府部门财务报告**，构建了满足现代财政制度需要的政府财务报告体系。



《基本准则》印发后，政府会计具体准则和政府会计制度也随之制定或修订。具体包括《**存货**》《**固定资产**》《**无形资产**》《**投资**》《**公共基础设施**》《**政府储备物资**》《**会计调整**》《**负债**》《**财务报表编制和列报**》《**政府和社会资本合作项目合同**》等10项具体准则以及**固定资产准则应用指南**，2017年10月24日，财政部印发了《政府会计制度》，自2019年1月1日起施行。



政府会计制度变化：

01	构建了“财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的会计核算模式。
02	统一了原有的各项行政事业单位会计制度。
03	强化了财务会计功能。
04	扩大了政府资产负债核算范围。
05	改进了预算会计功能。
06	整合了基建会计核算。
07	完善了报表体系和结构。

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

> 对于其他业务，仅需要进行**财务会计核算**。

单位 财务 会计	会计要素	资产、负债、净资产、收入、费用
	会计等式	反映财务状况：资产 - 负债 = 净资产
		反映运行情况：收入 - 费用 = 本期盈余
会计基础	权责发生制	



## 二 我国政府会计改革的重要意义

### (一) 完整反映政府“收支”

完整记录和反映各级政府、部门和单位预算收入和支出的全过程和结果。



### (二) 如实反映政府“家底”

全面记录政府资产和负债等“存量”信息，完整反映政府财务状况以及财政能力和财政责任，强化政府资产管理主体责任，有效监控政府债务。

### (三) 科学反映政府“成本”

在会计核算环节全面引入权责发生制，准确反映政府成本费用信息，实现对政府整体、部门单位、单个项目等耗费资源情况的合理评判。



### (四) 真实反映预算和财务信息

全面、清晰反映政府预算执行信息和财务信息，显著提升财政透明度，满足权力机关、社会公众等对政府受托责任履行情况的信息需求。



## 第二部分

# 政府会计标准体系

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

### 一 改革前的会计核算标准体系

我国改革前的政府会计核算标准体系基本上形成于 1998 年前后，主要涵盖财政总预算会计、行政单位会计与事业单位会计。如图 1 所示，改革前我国会计体系包括《财政总会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》《高等学校校会计制度》《中小学校会计制度》《科学事业单位会计制度》《彩票机构会计制度》《地质勘查单位会计制度》《测绘事业单位会计制度》《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》《国有建设单位会计制度》等制度。

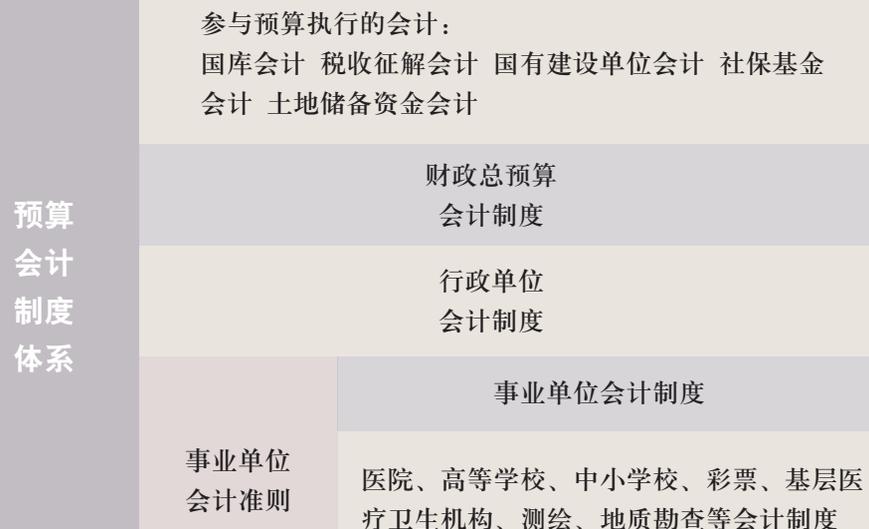


图 1 改革前的政府会计体系 ●

2010 年以来，财政部适应公共财政管理的需要，先后对上述部分会计标准进行了修订，出台了各个行业的行政事业单位会计制度，基本满足了现行部门预算管理的需要。但因现行政府会计领域多项制度并存，体系繁杂、内容交叉、核算口径不一，造成不同部门、单位的会计信息可比性不高，同样业务行政和事业单位的会计标准不同，会计政策不同，导致政府财务报告信息质量较低。



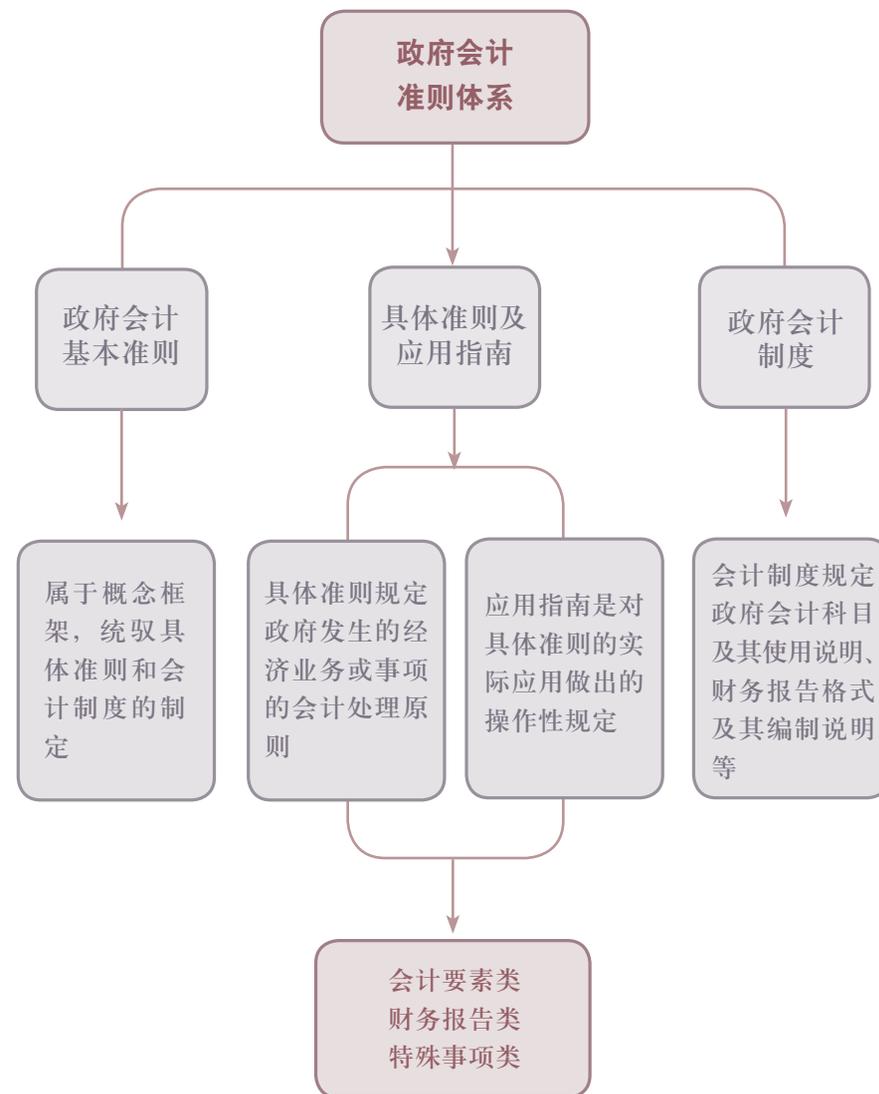
## 改革后的政府会计体系



2015年以来，财政部相继出台了《政府会计准则——基本准则》和存货、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、财务报表编制和列报、政府和社会资本合作项目合同等10项政府会计具体准则，固定资产准则应用指南以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》。改革后的政府会计体系如图2所示。



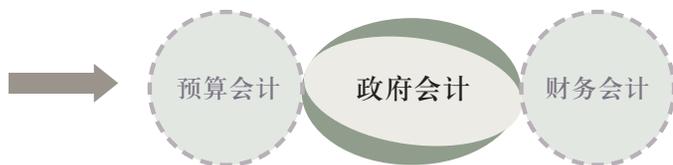
图2 改革后的政府会计体系



### 第三部分

## 政府会计核算模式

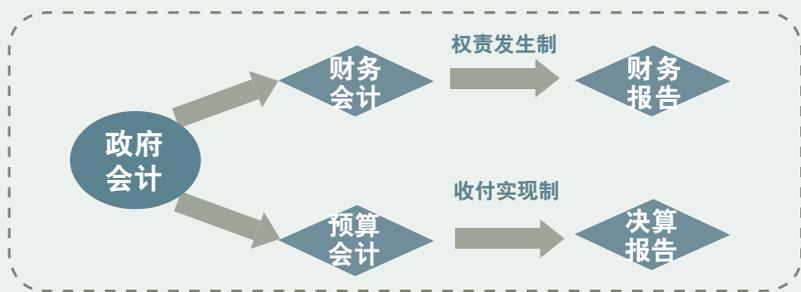
政府会计由  
预算会计和财务  
会计构成。



### 一 政府预算会计和财务会计的“适度分离”

#### (一) “双功能”

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



#### (二) “双基础”

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



#### (三) “双报告”

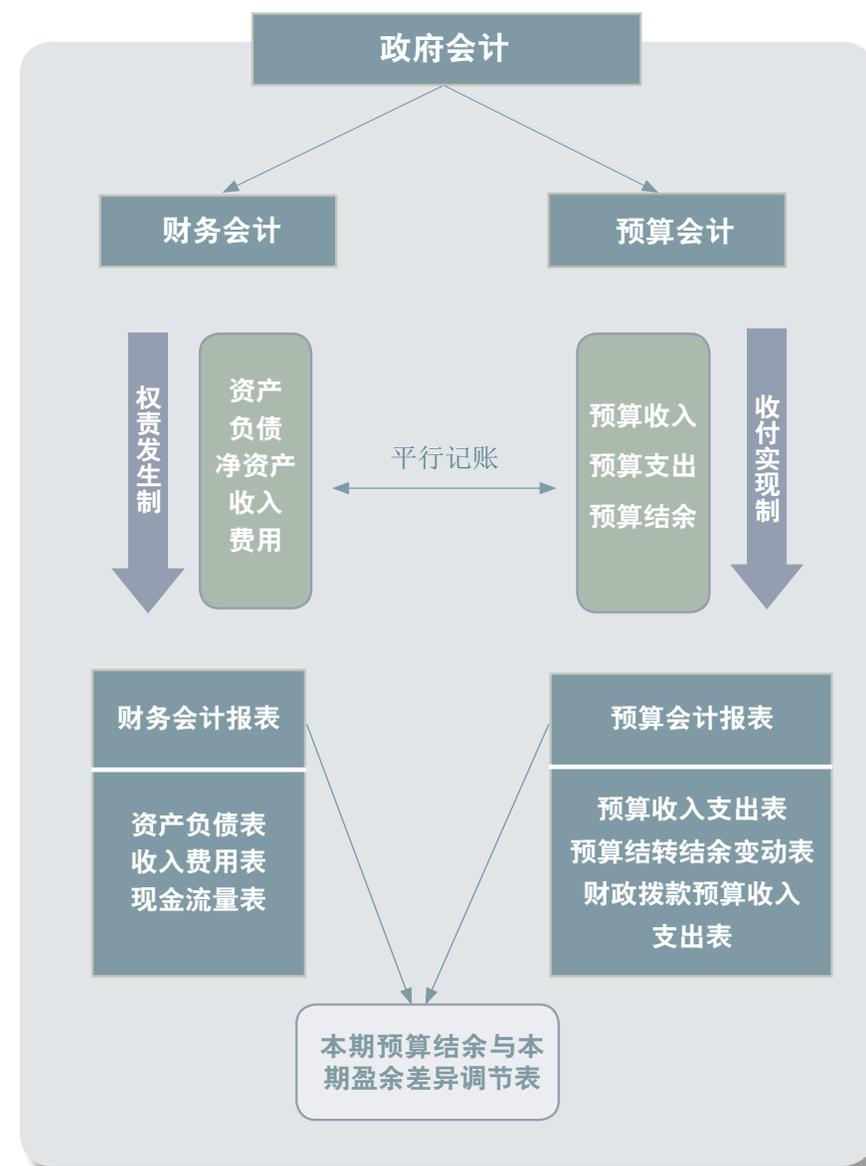
政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准；政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。



## 二 政府预算会计和财务会计的“相互衔接”



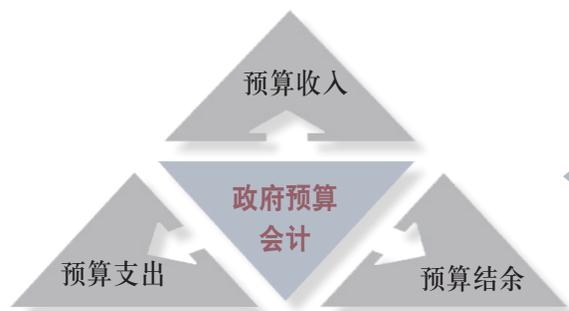
政府预算会计和财务会计“适度分离”，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账，对同一笔经济业务或事项进行会计核算，而是要求政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。



## 第四部分

# 政府会计要素及其确认和计量

### 一 政府预算会计要素



政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

#### (一) 预算收入

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。



#### (二) 预算支出

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。



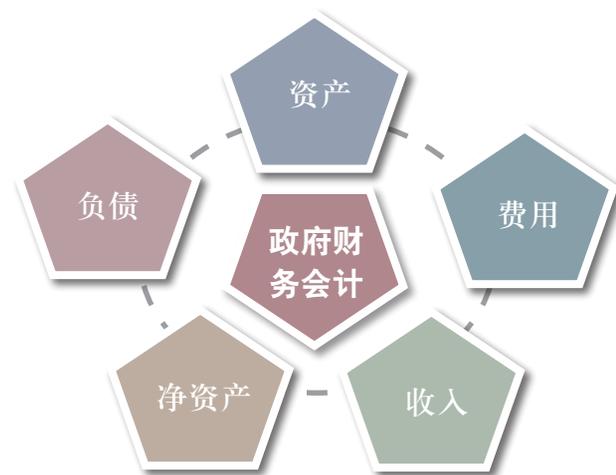
### (三) 预算结余

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

- 预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了，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。



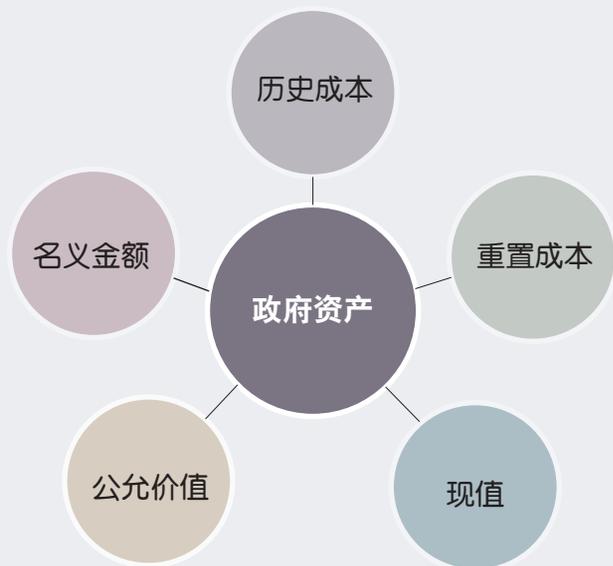
### 二 政府财务会计要素



## （一）资产

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

政府资产的计量属性主要包括**历史成本**、**重置成本**、**现值**、**公允价值**和**名义金额**。政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。无法采用历史成本、重置成本、现值和公允价值计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。



## （二）负债

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

政府负债的计量属性主要包括**历史成本**、**现值**和**公允价值**。



## （三）净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。



## （四）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。



## （五）费用

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。



### 三 会计科目与账户类型



政府会计的记账方法采用借贷记账法记账，以“借”“贷”两个字为记账符号。根据原始凭证填制记账凭证后，将经济业务活动登记到各类有关账户中。

#### （一）政府会计科目数

财务会计		预算会计	
资产类	35	预算收入类	9
负债类	16	预算支出类	8
净资产类	7	预算结余类	9
收入类	11		
费用类	8		
合计	77	合计	26

### 政府会计制度科目体系改革前后对比情况



#### 1 财务会计账户类型

##### 资产类科目

序号	科目名称	备注	18	长期股权投资	事业单位
1	库存现金		19	长期债券投资	事业单位
2	银行存款		20	固定资产	
3	零余额账户用款额度		21	固定资产累计折旧	
4	其他货币资金		22	工程物资	
5	短期投资	事业单位	23	在建工程	
6	财政应返还额度		24	无形资产	
7	应收票据	事业单位	25	无形资产累计摊销	
8	应收账款		26	研发支出	
9	预付账款		27	公共基础设施	
10	应收股利	事业单位	28	公共基础设施累计折旧（摊销）	
11	应收利息	事业单位	29	政府储备物资	
12	其他应收款		30	文物文化资产	
13	坏账准备	事业单位	31	保障性住房	
14	在途物品		32	保障性住房累计折旧	
15	库存物品		33	受托代理资产	
16	加工物品		34	长期待摊费用	
17	待摊费用		35	待处理财产损益	

### 负债类科目

序号	科目名称	备注
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	

### 费用类科目

序号	科目名称	备注
1	业务活动费用	
2	单位管理费用	事业单位
3	经营费用	事业单位
4	资产处置费用	
5	上缴上级费用	事业单位
6	对附属单位补助费用	事业单位
7	所得税费用	事业单位
8	其他费用	

### 净资产类科目

序号	科目名称	备注
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	

### 收入类科目

序号	科目名称	备注
1	财政拨款收入	
2	事业收入	事业单位
3	上级补助收入	事业单位
4	附属单位上缴收入	事业单位
5	经营收入	事业单位
6	非同级财政拨款收入	
7	投资收益	事业单位
8	捐赠收入	
9	利息收入	
10	租金收入	
11	其他收入	

## 2 预算会计账户类型

### 预算收入类科目

序号	科目名称	备注
1	财政拨款预算收入	
2	事业预算收入	事业单位
3	上级补助预算收入	事业单位
4	附属单位上缴预算收入	事业单位
5	经营预算收入	事业单位
6	债务预算收入	事业单位
7	非同级财政拨款预算收入	
8	投资预算收益	事业单位
9	其他预算收入	

### 预算结余类科目

序号	科目名称	备注
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

### 预算支出类科目

序号	科目名称	备注
1	行政支出	行政单位
2	事业支出	事业单位
3	经营支出	事业单位
4	上缴上级支出	事业单位
5	对附属单位补助支出	事业单位
6	投资支出	事业单位
7	债务还本支出	事业单位
8	其他支出	

### 3 预算收入、支出类科目设置与《政府收支分类科目》 辅助核算

#### (1) 预算收入类

财务会计	一级科目	财政拨款收入等
	二级科目	一般公共预算财政拨款 政府性基金预算财政拨款
预算会计	一级科目	财政拨款预算收入等
	二级科目	一般公共预算财政拨款 政府性基金预算财政拨款
	三级科目	基本支出 项目支出
	辅助项目	支出功能分类科目（项级）
	辅助项目	人员经费 日常公用经费
		项目名称

#### (2) 预算支出类

① 财务会计的费用不需要按“部门经济分类科目”进行明细核算。为满足成本管理和编制报表附注的需要，财务会计应按费用的经济用途进行明细核算。

② 预算会计的“行政支出”、“事业支出”、“经营支出”等支出科目，应当至少按财政部《政府收支分类科目》的“部门经济分类”的“款”级科目进行明细核算。



预算会计						
一级科目	二级科目	三级科目	四级科目	辅助项目	辅助项目	辅助项目
行政支出、 事业支出等	财政拨款支出	一般公共预算财政拨款	基本支出	支出功能分类科目（项级）	支出经济分类科目（款级）	
			项目支出	支出功能分类科目（项级）	支出经济分类科目（款级）	项目名称
		政府性基金预算拨款	项目支出	支出功能分类科目（项级）	支出经济分类科目（款级）	项目名称
			非财政专项资金支出	项目支出	支出功能分类科目（项级）	支出经济分类科目（款级）
	其他资金支出	基本支出		支出功能分类科目（项级）	支出经济分类科目（款级）	

## 4 会计科目核算运用举例

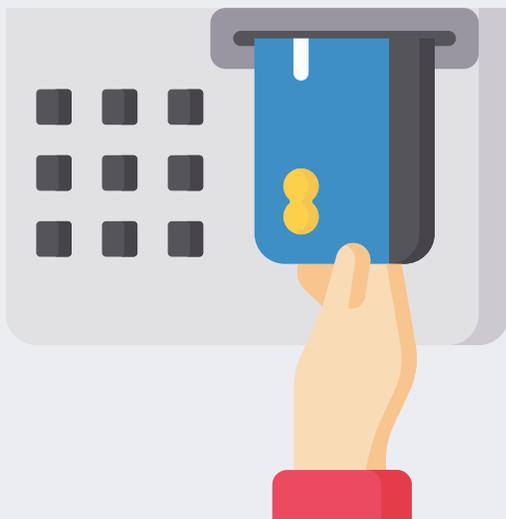
(1) 财政授权支付方式下，XX 单位收到代理银行转来的财政授权支付额度到账通知书，金额为 100 万元，如何记账？

**财务会计处理：**

借：零余额账户用款额度           100 万元  
    贷：财政拨款收入               100 万元

**预算会计处理：**

借：资金结存——零余额账户用款额度   100 万元  
    贷：财政拨款预算收入               100 万元



(2) 财政授权支付方式下，发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记“行政支出”、“事业支出”、“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”或“零余额账户用款额度”。



例：某行政单位采用国库授权支付方式购买一批办公家具 234,000 元。

**财务会计处理：**

借：固定资产—家具、用具、装具及动植物   234,000  
    贷：零余额账户用款额度                   234,000

**预算会计处理：**

借：行政支出—资本性支出—办公设备购置   234,000  
    贷：资金结存—零余额账户用款额度       234,000

## 四 政府会计制度 报销 规范

报销时，有关人员要求取得原始凭证（“单据”）。



### （一）商品和服务支出报销

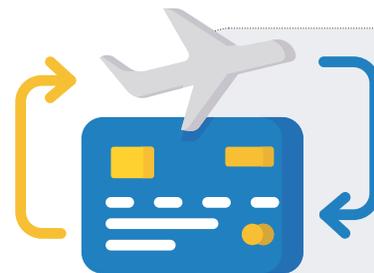


单位发生商品和服务支出结算时，按《现金管理暂行条例》和预算单位公务卡管理办法规定，使用转账或公务卡结算，一般不使用现金。用公务卡结算，报销时除按以下要求必须附资料外，还须附公务卡刷卡电子结算小票。

## 1. “三公”等经费报销

### （1）公务接待费。

单位公务接待费按党政机关国内公务接待管理办法的规定执行。公务活动结束后，由接待单位填写接待清单，接待清单上注明接待对象的单位、职务、公务活动内容、用餐地点，陪餐人数等。所有公务接待一律实行一事一结算即时报销，报销时须附餐饮正式发票、接待清单，对方单位公函（或电话记录等）等印证资料。凡违规接待的，一律不准报销。



### （2）因公出国（境）费用。

报销时须附正式的出国（境）费用发票、因公出国（境）人员审核表及经领导批示同意的公务出国（境）文件等印证资料。

### (3) 公务用车运行维护费。

报销车辆维修费用时需附维修厂家的正式发票、经单位领导批准的车辆维修审批单以及修理厂家的维修明细结算清单；建立车辆油耗记录，统一实行车辆加油卡管理制度，一车一卡，对号用卡，油费报销时须附正式发票、用卡人领用情况记录资料等；保险费报销须附保险发票及保险项目明细资料等；过路过桥费报销须附公务车过路过桥发票。严格执行定点保险等政府采购规定，违反单位规定擅自发生的车辆维修、加油、保险等支出不得报销。



## 2. 办公经费报销

### (1) 办公费。

办公用品及耗材报销时需附购置发票和购置清单，清单上必须有数量、单价、金额、时间及单位办公用品经办人、保管人员签字等要素。报刊杂志的报销须附正式发票和经单位领导同意订购的印证资料。如属于政府采购范畴的，还须附政府采购申请表。



### (2) 印刷费。

印刷费报销时需附印刷正式发票、印刷清单。清单上必须有印刷品名、数量、单价、金额、时间等。如有合同还须附合同资料。



### (3) 差旅费。

单位人员出差按差旅费管理规定填报开支。发生车船（机票）费、住宿费的，还须附该费用的正式发票。未按规定等级乘坐交通工具或住宿的，超支部分自理。外出招商、考察调研须附相应发票和经单位主要负责人批准的工作方案，注明参加人员基本情况、人数、行程路线、乘坐的交通工具等。招商引资接待客商须附相应的发票、接待方案、来客名单、陪同人员名单等。



### (4) 物业管理费、租赁费。

物业管理费、租赁费报销时需附正式发票和签订的合同。



### (5) 工会经费。

按规定向区总工会缴纳的工会经费报销时，须附总工会开具的工会经费专用收据和经领导批示的总工会收取工会经费文件等。



单位向基层工会行政补助时，须在工会的会费收入、拨缴经费收入、上级工会补助收入、事业收入、投资收益和其他收入等预算收入不能满足完成全年工作任务资金需求的情况下，在优先动用以前年度结余资金进行弥补后，资金仍不足的，方可向基层工会行政补助。单位行政补助工会经费报销时，须附基层工会开具的收据、工会提交的经党委（组）同意行政补助预算及党委（组）会议纪要。行政补助预算须注明工会开展工会活动的名称、详实的活动方案、所需活动经费等相关的证明材料。严禁无工会行政补助预算向基层工会行政补助。

### (6) 水、电及邮电费。

水、电及邮电费的报销须附正式发票。



### (7) 其他交通费用。



其他交通费用中燃料费、维修、保险费费等按公务用车运行维护费报销要求提供附件；单位租车时须按相关规定定点租车，费用报销时须附正式发票和租车合同。

## 3. 会议费、培训费报销



### (1) 会议费。

单位因工作需要召开的会议，按照相关规定执行。会议结束后应当及时办理报销手续。报销会议费时，应当提供会议审批文件、会议通知及实际参会人员签到表、定点饭店（宾馆）等会议服务单位提供的费用原始明细单据、电子结算单等凭证。

### (2) 培训费。

行政事业单位组织培训时，按照相关规定报销，报销培训费时须附培训通知、培训手册、实际参训人员签到表、讲课费签收单以及培训机构出具的原始明细单据、电子结算单等凭证。

单位人员外出学习、培训需经单位负责人同意，报销时须附主办单位（或培训机构）开具的正式发票和经领导批准的通知或考察学习文件。



#### 4. 维修（护）费报销

单位日常开支的固定资产（不包括交通工具）维修维护费用报销时需附维修单位出具的正式发票和维修清单，清单上需有单位经办人签字。

#### 5. 专用材料购置费报销

专用材料费、专用燃料费、被装购置费报销时需附正式发票和须附采购清单等印证资料。如属于政府采购范畴的还须附政府采购申请表。



#### 6. 委托业务费报销

##### (1) 劳务费。

单位按规定支付劳务费报销时需附劳务表领取表等相应资料。劳务费领取表须注明领取人姓名、联系方式和领取人签字等要素。

##### (2) 咨询费、委托业务费。

咨询费、委托业务费报销时需附正式发票及相关的合同等资料。

#### 7. 税金及附加费用、其他商品服务支出报销

其他商品服务支出等报销时需附发票等印证资料。

##### (1) 其他商品服务支出中广告宣传费。

广告、宣传费报销时还须附广告宣传制作相关合同、经领导批准的文件、广告制作清单、印制样单及反映广告宣传成果资料（如图片）等。



##### (2) 税金及附加费用。

税金及附加费用报销时需附税票等印证资料。

#### (二) 资本性支出报销要求

##### 1. 公务用车购置。

公务用车购置报销时需附采购正式发票、政府采购申请表、区财政局同意购车的批复文件及采购合同等印证资料。



## 2. 设备购置。

办公设备购置、专用设备购置、信息网络及软件购置更新、物资储备等报销时须附采购正式发票、政府采购申请表及合同等印证资料。

## 3. 房屋建筑物购建、基础设施建设、大型修缮等报销。

须附发票、项目合同书、完工项目验收资料、结算（决算）审计报告，如有项目可行性研究报告、项目财政评审报告、招标资料等印证资料的，还须附其相应资料；按进度付款的还必须附项目进度清单。属发改委立项的项目，报销时还须附项目实施方案批复等相关立项资料。



## 4. 土地征地拆迁和安置支出。

土地补偿、安置补偿、地上附着物和青苗补偿、拆迁补偿等按相关规定计算补偿金额，报销时须附补偿结算通知书、本人身份证复印件、经拆迁对象面签的补偿协议以及经本人签字领取补偿证明资料等，严禁现金发放。

## （三）对企业补助

对企业补助报销须附企业补助的相关文件依据等。

## （四）对个人和家庭的补助

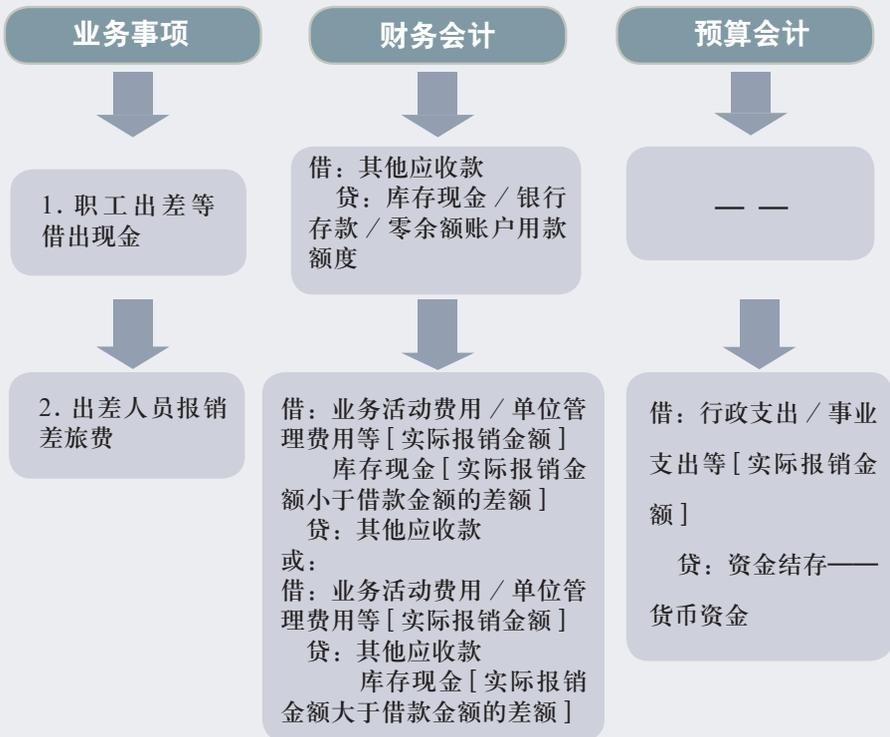
对个人和家庭的补助支出属于对个人的部分一律通过代发户支付，报销时须附发放补助明细表。其他对个人和家庭的补助报销时须附相应的印证资料。

## （五）对社会保障基金补助、其他支出

对社会保障基金补助、其他支出报销按有关规定须附其支付的相关的印证资料。

## （六）借支及差旅费报销会计处理

例：员工借支及差旅费报销



» » » 注意的是，单位报销还款时，报销人员使用公务卡消费结算的各项公务支出，必须在发卡行规定的免息还款期内，到所在单位财务部门报销。确因工作需要，持卡人不能在规定的免息还款期内返回单位办理报销手续的，可由持卡人或其所在单位相关人员向单位财务部门提供持卡人姓名、交易日期和每笔交易金额的明细信息，办理相关借款手续，经财务部门审核批准，于免息还款期之前，现将资金转入公务卡，持卡人返回单位后按财务部门规定时间补办报销手续。

## 五 单位会计核算一般原则



单位应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和《政府会计制度》的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

### 1 单位财务会计

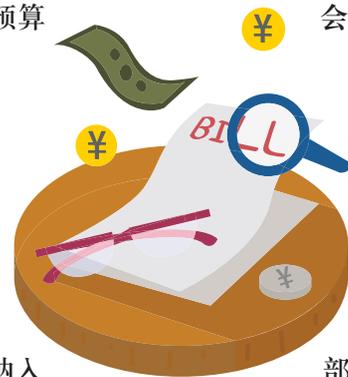
单位财务会计实行权责发生制。

反映单位财务状况的等式：资产 - 负债 = 净资产

反映运行情况的等式：收入 - 费用 = 本期盈余。

本期盈余经分配后最终转入净资产。

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，仅需进行财务核算。上述部门预算指的是部门综合预算，由财政拨款收支和非财政拨款收支构成；对于纳入决算报表编制范围但未纳入年初批复预算的非财政收支，也应当进行预算会计处理。对于单位受托代理的现金以及不纳入部门预算管理的暂收暂付款项（如应上缴、应转拨或应退回的资金），仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。



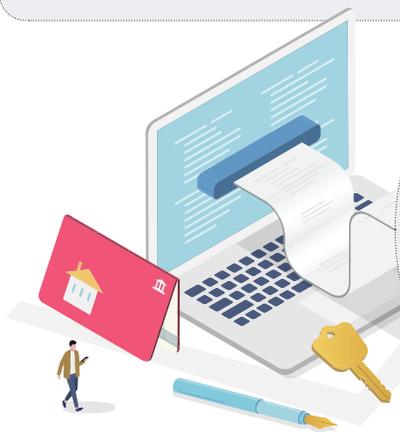
## 2 单位预算会计

单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定。

预算会计恒等式：预算收入 - 预算支出 + 结转资金 = 预算结余

为了保证单位预算会计要素单独循环，在日常核算时，单位应当设置“资金结存”科目，核算纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。根据资金支付方式及资金形态，“资金结存”科目应设置“零余额账户用款额度”“货币资金”“财政应返还额度”三个明细科目。年末预算收支结转后“资金结存”科目借方余额与预算结转结余科目贷方余额相等。

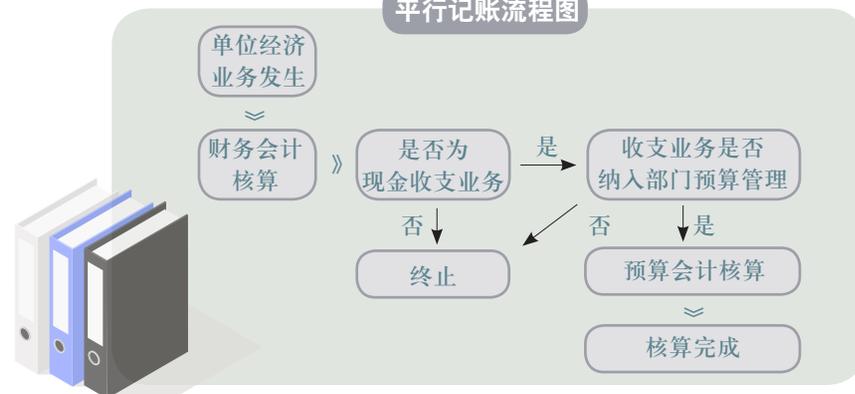
此外，关于应交增值税的会计处理，单位财务会计与企业会计基本相同，但是在预算会计中，实际缴纳增值税时计入预算支出，即增值税销项税额和进项税额已经包含在预算收入和预算支出中。



### 平行记账

对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应当进行预算会计核算。对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。

#### 平行记账流程图



### 财务报表与预算会计报表之间存在勾稽关系

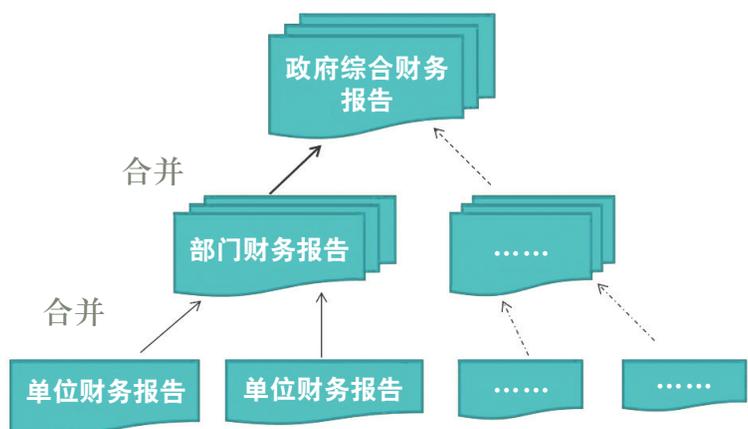
通过编制“本期预算结余与本期盈余差异调节表”并在附注中进行披露，反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数（即本期收入与费用之间的差额）与本年预算结余数（本年预算收入与预算支出的差额）之间的差异，揭示财务会计和预算会计的内在联系。

#### 本期预算结余与本期盈余差异调节表



## 第五部分

# 政府财务报告和决算报告



政府综合财务报告生成路径图



## 一 政府财务报告

政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。



政府财务报告以权责发生制为基础编制，包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门财务报告由政府部门所属单位逐级编制。政府综合财务报告以财政总预算会计报表、农业综合开发资金会计报表、部门财务报表、土地储备资金财务报表、物资储备资金会计报表等为基础，由财政部门编制本级政府综合财务报表，县级以上政府财政部门合并汇总本级和下级政府综合财务报表，编制本行政区政府综合财务报表。

财务报表是由资产负债表、收入费用表（一）（二）、净资产变动表和现金流量表和附注组成，其中：单位可自行选择编制现金流量表。财务报表数据是编报政府部门财务报告的基础，即通过财务会计核算形成财务报告。

会计报表组成：

编号	报表名称	编制期间
<b>财务会计报表</b>		
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
	报表附注	年度
<b>预算会计报表</b>		
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

从 2019 年起，单位增加填报收入费用表（二），其费用项目主要与《政府收支分类科目》支出经济分类科目对接反映有关费用支出情况。

1. 工资福利费用，反映政府部门本期发生的给在职职工和编制外长期聘用人员的各类劳动报酬，以及为上述人员缴纳的各项社会保险费等。

2. 商品和服务费用，反映政府部门本期购买商品和服务发生的费用金额。

3. 对个人和家庭的补助费用，反映政府部门本期用于对个人和家庭的补助金额。

4. 对企业补助费用，反映政府部门本期对各类企业的补助。



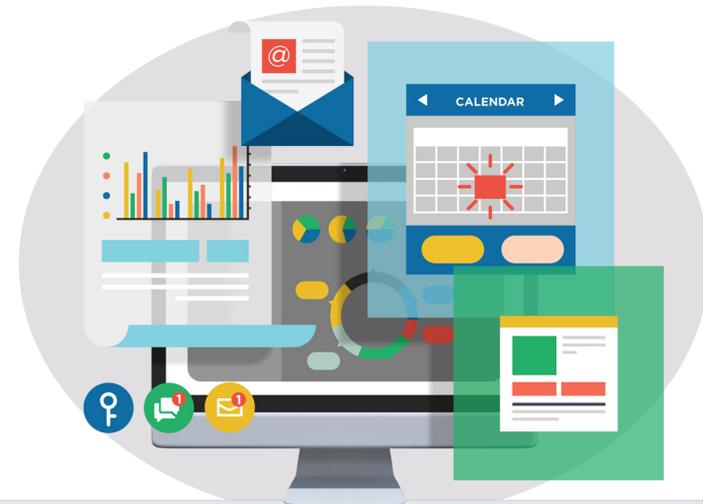
5. 固定资产折旧费用，反映政府部门本期对固定资产提取的折旧费用。

6. 无形资产摊销费用，反映政府部门本期对无形资产提取的摊销费用。

7. 公共基础设施折旧（摊销）费用，反映政府部门本期对公共基础设施提取的折旧（摊销）费用。

8. 保障性住房折旧费用，反映政府部门本期对保障性住房提取的折旧费用。

9. 计提专用基金，反映政府部门本期按照规定从收入中提取的专用基金。



10. 资产处置费用，反映政府部门本期经批准处置资产时转销的资产价值以及在处置过程中发生的相关费用或者处置收入小于处置费用形成的净支出。

11. 上缴上级费用，反映政府部门本期按照规定上缴上级单位款项发生的费用。

12. 对附属单位补助费用，反映政府部门本期用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的费用。

13. 所得税费用，反映有企业所得税缴纳义务的政府部门本期计算应交纳的企业所得税。

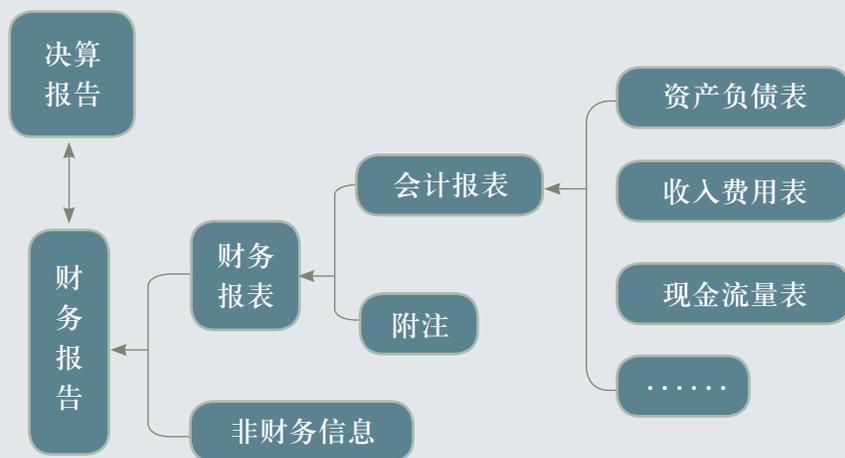
14. 其他费用，反映政府部门本期发生的除以上费用项目外的其他费用的总额。

## 二 政府决算报告

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件，也称部门决算，目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，服务于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据。决算报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、各有关部门、社会公众和其他利益相关者。



根据《政府会计制度》规定，预算会计报表由预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表组成，是编制部门决算报表的基础，即预算会计核算形成决算报告。政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料，即由基础数据表、填报说明、分析评价表和分析报告 4 个部分。



一 国库集中支付业务

实行国库集中交付的单位  
财政资金的支付方式包括

财政直接支付

财政授权支付

(一) 财政直接支付的程序



在这种支付方式下，单位提出支付申请，由财政部门发出支付令，再由代理银行经办资金支付。单位应于收到“**财政直接支付入账通知书**”时，按入账通知书中标明的金额确认财政拨款收入，同时计入相关支出或增记相关资产。年度终了，单位依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，确认财政拨款收入并增记财政应返还额度；下年度恢复财政直接支付额度后，单位在发生实际支出时，作冲减财政应返还额度的会计处理。

(二) 财政授权支付的程序

在这种支付方式下，单位申请到的是用款限额而不是存入单位账户的实有资金，单位可以在用款限额内自行开具支付令，再由代理银行向收款人付款。单位应于收到“**授权支付到账通知书**”时，按照通知书标明的数额确认财政拨款收入，并增记零余额账户用款额度，支用额度时作冲减零余额账户用款额度的会计处理。年度终了，单位依据代理银行提供的对账单注销额度时，增记财政应返还额度，并冲减零余额账户用款额度；



如果单位本年度财政授权支付预算指标数**大于零余额账户用款额度**下达数，根据两者的差额，确认财政拨款收入并增记财政应返还额度。下年年初恢复额度或下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度时，作冲减财政应返还额度的会计处理。



### (三) 国库集中支付业务的账务处理

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



#### 1 直接支付业务

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

#### 2 授权支付业务

业务事项	财务会计	预算会计
(1) 收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入
(2) 按规定支用额度时，按照实际支用的额度	借：库存物品 / 固定资产 / 应付职工薪酬 / 业务活动费用 / 单位管理费用等 贷：零余额账户用款额度	借：行政支出 / 事业支出等 贷：资金结存——零余额账户用款额度
(3) 年末，依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理	借：财政应返还额度 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度
(4) 下年年初恢复额度时	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度
(5) 年末，政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
(6) 下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度

## 二 非财政拨款收支业务



单位的收支业务除了国库集中收付业务之外，还包括**事业活动**、**经营活动**等形成的收支。其中，对于纳入单位预算管理的现金收支业务，单位进行预算会计核算的同时要进行财务会计核算。

### (一) 事业（预算）收入



事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从**同级政府财政部门**取得的各类财政拨款。

为了核算事业收入，单位在预算会计中应当设置“**事业预算收入**”科目，采用收付实现制核算；在财务会计中应当设置“**事业收入**”科目，采用权责发生制核算。

	业务事项	财务会计	预算会计
采用财政专户返还方式	实际收到或应收应上缴财政专户的事业收入时	借：银行存款 / 应收账款等 贷：应缴财政款	—
	向财政专户上缴款项时	借：应缴财政款 贷：银行存款等	—
	收到从财政专户返还的时	借：银行存款等 贷：事业收入	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入
采用预收款方式	实际收到款项时	借：银行存款等 贷：预收账款	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入 / 经营预算收入
	按合同完成进度确认收入时	借：预收账款 贷：事业收入	—
采用应收款方式	根据合同完成进度计算本期应收的款项	借：应收账款 贷：事业收入	—
	实际收到款项时	借：银行存款等 贷：应收账款	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入
	其他方式下	借：银行存款 / 库存现金等 贷：事业收入	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入

### 【提示 1】

单位以合同完成进度确认事业收入时,应当根据业务实质,选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法,合理确定合同完成进度。

### 【提示 2】

事业活动中涉及增值税业务的,事业收入按照实际收到的金额扣除增值税销项税之后的金额入账,事业预算收入按照实际收到的金额入账。

### 【提示 3】

事业单位对于因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入(包括两大类,一类是从同级财政以外的同级政府部门取得的横向转拨财政拨款,另一类是从上级或下级政府取得的各类财政拨款),应当通过“事业收入”和“事业预算收入”下的“非同级财政拨款”明细科目核算;对于其他非同级财政拨款收入,应当通过“非同级财政拨款收入”科目核算。

## (二) 捐赠 收入和支出

业务事项		财务会计	预算会计
接受捐赠的货币资金	按照实际收到的金额	借: 银行存款 / 库存现金 贷: 捐赠收入	借: 资金结存——货币资金 贷: 其他预算收入——捐赠收入
接受捐赠的存货、固定资产等	按照确定的成本	借: 库存物品 / 固定资产等 贷: 银行存款等 [相关税费支出] 捐赠收入	借: 其他支出 [支付的相关税费等] 贷: 资金结存
	如按照名义金额入账	借: 库存物品 / 固定资产等 贷: 捐赠收入 借: 其他费用 贷: 银行存款等 [相关税费支出]	借: 其他支出 [支付的相关税费等] 贷: 资金结存

【提示】单位对外捐赠库存物品、固定资产等非现金资产

在财务会计中应当将资产的账面价值转入“**资产处置费用**”科目,如未支付相关费用,预算会计则不做账务处理。



### (三) 债务预算 **收入和债务** 还本支出

**债务预算收入**是指事业单位按照规定从银行和其他金融机构等借入的、纳入部门预算管理的、不以财政资金作为偿还来源的债务本金，债务还本支出是指事业单位偿还自身承担的纳入预算管理的从金融机构举借的债务本金的现金流出。事业单位为了核算借款及债务预算收入，在预算会计下应设置“**债务预算收入**”和“**债务还本支出**”科目，在财务会计下设置“**短期借款**”、“**长期借款**”、“**应付利息**”等科目。



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

### (四) **投资支出**

投资支出指事业单位以货币资金对外投资发生的现金流出。为了核算投资支出，事业单位应当在预算会计下设置“**投资支出**”科目，在财务会计下设置“**短期投资**”、“**长期股权投资**”、“**长期债券投资**”等科目。



业务事项	财务会计	预算会计	
以货币资金对外投资	借：短期投资 / 长期股权投资 / 长期债券投资等 贷：银行存款等	借：投资支出 贷：资金结存——货币资金	
利息或股利	收到价款中包含	借：银行存款 贷：短期投资 / 应收股利 / 应收利息等	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出
	持有投资期间	借：银行存款 贷：应收股利 / 应收利息	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益
出售、对外转让或到期收回	借：银行存款 贷：短期投资 / 长期股权投资 / 长期债券投资（对外投资的账面余额） 应收股利或应收利息（尚未领取的现金股利、利润或尚未收取的利息） 银行存款（发生的相关税费等支出） 投资收益（差额，也可能在借方）	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出（当年）或其他结余（以前年度）（取得投资时“投资支出”科目的发生额） 投资预算收益（差额，也可能在借方）	

### 三

## 预算结转结余及分配业务

单位应当严格区分财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配，单独设置“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目核算。非财政拨款结转结余通过设置“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用结余”、“经营结余”、“非财政拨款结余分配”等科目核算。



### (一) 财政拨款结转结余的核算

#### 1 财政拨款结转的核算



单位应当在预算会计中设置“财政拨款结转”科目，核算滚存的财政拨款结转资金。年末结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

业务事项	财务会计	预算会计
年末	—	借：财政拨款预算收入（财政拨款收入本年发生额） 贷：财政拨款结转——本年收支结转 借：财政拨款结转——本年收支结转（各项支出中的财政拨款支出本年发生额） 贷：各项支出（财政拨款支出）
从其他单位调入财政拨款结转资金	借：零余额账户用款额度 / 财政应返还额度等 贷：累计盈余	借：资金结存——财政应返还额度 / 零余额账户用款额度 / 货币资金 贷：财政拨款结转——归集调入
按规定上缴（或注销）、调出财政拨款结转资金	借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度 / 财政应返还额度等	借：财政拨款结转——归集上缴 / 归集调出 贷：资金结存——财政应返还额度 / 零余额账户用款额度 / 货币资金
差错调整	借：零余额账户用款额度 / 银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反分录	借：资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度 / 货币资金 贷：财政拨款结转——年初余额调整 或相反分录
财政拨款结余资金改变用途	—	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
年末，冲销有关明细科目余额	—	将“财政拨款结转——本年收支结转 / 年初余额调整 / 归集调入 / 归集调出 / 归集上缴 / 单位内部调剂”余额转入“财政拨款结转——累计结转”
年末，将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余	—	借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入

## 2 财政拨款结余的核算

单位在预算会计中应当设置“财政拨款结余”科目，核算单位滚存的财政拨款项目支出结余资金。年末结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。



业务事项	财务会计	预算会计
年末，将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余	—	借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入
财政拨款结余资金改变用途	—	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
上缴或注销	借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度 / 财政应返还额度等	借：财政拨款结余——归集上缴 贷：资金结存——财政应返还额度 / 零余额账户用款额度 / 货币资金
差错调整	借：零余额账户用款额度 / 银行存款 贷：以前年度盈余调整或相反分录	借：资金结存——财政应返还额度 / 零余额账户用款额度 / 货币资金 贷：财政拨款结余——年初余额调整或相反分录
年末，冲销有关明细科目余额		将本科目（年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入）余额转入本科目（累计结余）。

## (二) 非财政拨款结转的核算

**非财政拨款结转资金**是指事业单位除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定用途使用的结转资金。单位应当在预算会计中设置“非财政拨款结转”科目，核算单位除财政拨款收支、经营收支以外各非同级财政拨款专项资金的调整、结转和滚存情况。



业务事项	财务会计	预算会计
年末	—	借：事业预算收入 / 上级补助预算收入 / 附属单位上缴预算收入 / 非同级财政拨款预算收入 / 债务预算收入 / 其他预算收入（各专项资金收入） 贷：非财政拨款结转——本年收支结转 借：非财政拨款结转——本年收支结转 贷：行政支出 / 事业支出 / 其他支出（各非财政拨款专项资金支出）
从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时	借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费

差错更正	借：银行存款等 贷：以前年度 盈余调整	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结转——年初余额调整
按照规定缴回	借：累计盈余 贷：银行存款	借：非财政拨款结转——缴回资金 贷：资金结存——货币资金
年末，冲销有 关明细科目余		年末，冲销有关明细科目余额。将“非财政拨款结转——年初余额调整、项目间接费用或管理费、缴回资金、本年收支结转”科目余额转入“非财政拨款结转——累计结转”科目。结转后，“非财政拨款结转”科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。
年末，对专项 结转资金各项 目情况进行分 析		将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余，借记“非财政拨款结转——累计结转”科目，贷记“非财政拨款结余——结转转入”科目。

### （三）非财政拨款结余的核算

**非财政拨款结余**指单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。单位应当在预算会计中设置“非财政拨款结余”科目，核算单位历年滚存的**非限定用途的非同级财政拨款结余资金**。



业务事项	财务会计	预算会计
年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）	—	借：非财政拨款结转——累计结转 贷：非财政拨款结余——结转转入
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时	借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费
实际缴纳企业所得税	借：其他应缴税费——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
差错更正	借：银行存款等 贷：以前年度盈 余调整或相反分录	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结余——年初余额调整 或相反分录
年末，冲销有关 明细科目余额	—	将“非财政拨款结余——年初余额调整、项目间接费用或管理费、结转转入”科目余额结转入“非财政拨款结余——累计结余”科目。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。
年末，事业单位 将“非财政拨款 结余分配”科目 余额转入非财政 拨款结余	—	“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。
年末，行政单位 将“其他结余” 科目余额转入非 财政拨款结余	—	“其他结余”科目为借方余额的，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记“其他结余”科目；“其他结余”科目为贷方余额的，借记“其他结余”科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

## （四）经营结余、其他结余及非财政拨款结余分配

### 1 经营结余的核算

事业单位应当在预算会计中设置“**经营结余**”科目。期末，事业单位应当结转本期经营收支。根据经营预算收入本期发生额，借记“**经营预算收入**”科目，贷记“经营结余”科目；根据经营支出本期发生额，借记“经营结余”科目，贷记“经营支出”科目。年末，如“经营结余”科目为贷方余额，将余额结转入“**非财政拨款结余分配**”科目，借记“经营结余”科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；如为借方余额，为经营亏损，不予结转。



### 2 其他结余的核算



单位应当在预算会计中设置“**其他结余**”科目，核算单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。



年末在预算会计中：

借：事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入（各非专项资金收入）

    投资预算收益（也可能贷记）

    贷：其他结余

借：其他结余

    贷：行政支出 / 事业支出 / 其他支出（各非同级财政、非专项资金支出）和上缴上级支出 / 对附属单位补助支出 / 投资支出 / 债务还本支出

年末，完成上述结转后，行政单位将本科目余额转入“**非财政拨款结余——累计结余**”科目；事业单位将本科目余额转入“**非财政拨款结余分配**”科目。

### 3 非财政拨款结余分配的核算

事业单位应当在预算会计中设置“非财政拨款结余分配”科目，核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。年末，事业单位应将“其他结余”科目余额和“经营结余”科目贷方余额转入“非财政拨款结余分配”科目。



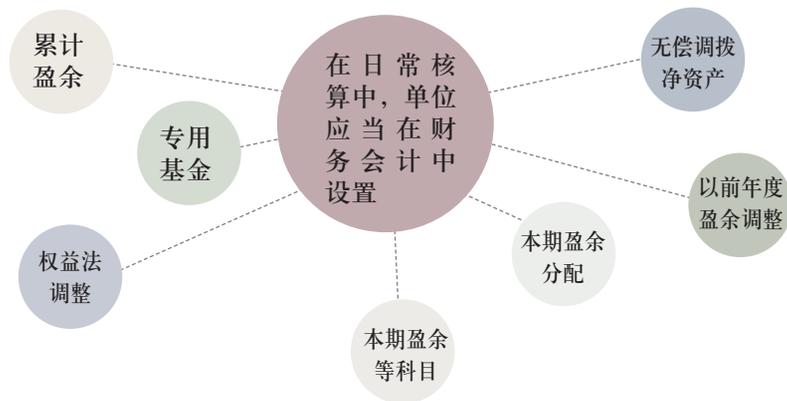
根据有关规定提取专用基金的，按照提取的金额，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“专用结余”科目；同时在财务会计中按照相同金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。然后将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。



**【提示】**“经营结余”科目借方余额不转入“非财政拨款结余分配”科目。

## 四 净资产业务

单位财务会计中净资产的来源主要包括累计实现的**盈余**和**无偿调拨**的净资产。



### (一) 本期盈余及本年**盈余分配**

#### 1 本期盈余

本期盈余反映单位本期各项收入、费用相抵后的余额。期末，单位应当将各类收入科目的本期发生额转入本期盈余：  
借：财政拨款收入 / 事业收入 / 上级补助收入 / 附属单位上缴收入 / 经营收入 / 非同级财政拨款收入 / 投资收益 / 捐赠收入 / 利息收入 / 租金收入 / 其他收入



贷：本期盈余

将各类费用科目本期发生额转入本期盈余：

借：本期盈余

贷：业务活动费用 / 单位管理费用 / 经营费用 / 所得税费用 / 资产处置费用 / 上缴上级费用 / 对附属单位补助费用 / 其他费用

年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入“**本年盈余分配**”科目。

## 2 本年盈余分配



单位设置“**本年盈余分配**”科目，反映单位本年度盈余分配的情况和结果。年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入本科目，借记或贷记“**本期盈余**”科目，贷记或借记“**本年盈余分配**”科目。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“**专用基金**”科目。然后，将“本年盈余分配”科目余额转入“**累计盈余**”科目。

## (二) 专用基金



**专用基金**是指事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转化基金等。事业单位在财务会计下应当设置“**专用基金**”科目，核算专用基金的取得和使用情况。事业单位从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，在财务会计“专用基金”科目核算的同时，还应在预算会计“专用结余”科目进行核算。

## 1 专用基金的取得

事业单位根据有关规定从预算收入中提取专用基金并计入费用的，一般按照预算会计下基于预算收入计算提取的金额：

借：业务活动费用等  
贷：专用基金

单位根据有关规定设置的其他专用基金（如留本基金），按照实际收到的基金金额：

借：银行存款等  
贷：专用基金



年末，事业单位根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，在财务会计中：

借：本年盈余分配  
贷：专用基金

同时在预算会计中：  
借：非财政拨款结余分配  
贷：专用结余

## 2 专用基金的使用

事业单位按照规定使用提取的专用基金时，在财务会计中：

借：专用基金

贷：银行存款等

同时在预算会计中：

借：专用结余（使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金）或事业支出（使用从预算收入中提取并计入费用的专用基金）

贷：资金结存——货币资金



单位使用提取的专用基金购置固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产成本金额：

借：固定资产、无形资产

贷：银行存款等

（预算会计处理同上）  
同时，按照专用基金使用金额：

借：专用基金

贷：累计盈余

### （三）无偿调拨净资产

按照行政事业单位资产管理相关规定，经批准政府单位之间可以无偿调拨资产。通常情况下，无偿调拨非现金资产不涉及资金业务，因此不需要进行预算会计核算（除非以现金支付相关费用等）。从本质上讲，无偿调拨资产业务属于政府间净资产的变化，调入调出方不确认相应的收入和费用。单位应当设置“**无偿调拨净资产**”科目，核算无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。



业务事项	财务会计	预算会计
单位按照规定取得无偿调入的非现金资产	借：库存物品 / 长期股权投资 / 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（相关资产在调出方的账面价值加相关税费、运输费等） 贷：零余额账户用款额度 / 银行存款等（调入过程中发生的归属于调入方的相关费用） 无偿调拨净资产（差额） <b>【提示】</b> 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。	借：其他支出（调入方实际发生的费用金额） 贷：资金结存
单位按照规定经批准无偿调出非现金资产	借：无偿调拨净资产（调出资产的账面余额或账面价值） / 固定资产累计折旧 / 无形资产累计摊销 / 公共基础设施累计折旧（摊销） / 保障性住房累计折旧（相关资产已计提的累计折旧或累计摊销） 贷：库存物品 / 长期股权投资 / 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（调出资产的账面余额） 借：资产处置费用（调出过程中发生的归属于调出方的相关费用） 贷：零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：其他支出 贷：资金结存 年末，单位应将“无偿调拨净资产”科目余额转入累计盈余，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

#### (四) 权益法调整

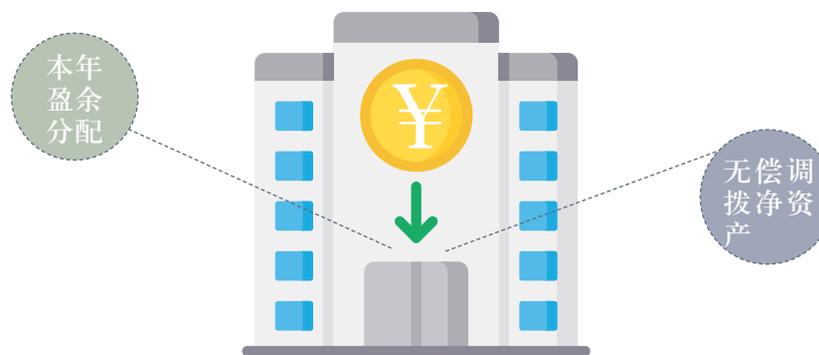
“权益法调整”科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。年末，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动应享有（或应分担）的份额，借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记“权益法调整”科目。处置长期股权投资时，按照原计入净资产的相应部分金额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“投资收益”科目。



#### (五) 以前年度盈余调整

“以前年度盈余调整”科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。单位对相关事项调整后，应当及时将“以前年度盈余调整”科目余额转入累计盈余，借记或贷记“累计盈余”科目，贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。

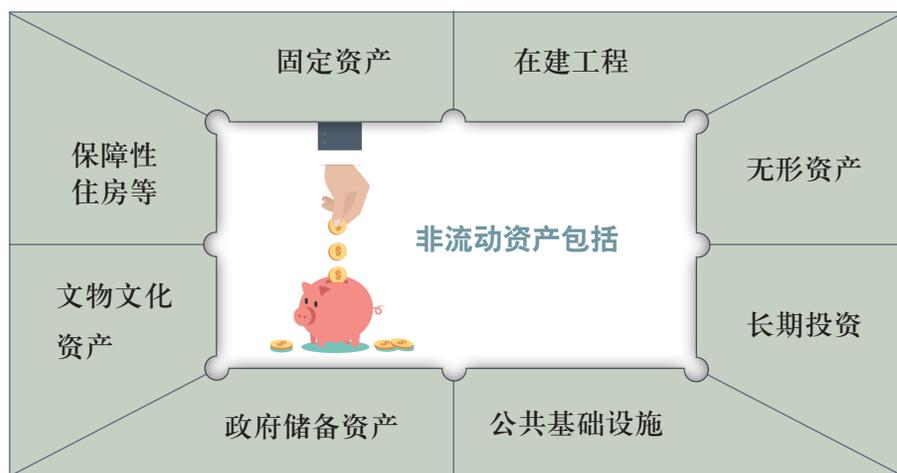
#### (六) 累计盈余



累计盈余反映单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。年末，将“本年盈余分配”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“本年盈余分配”科目，贷记或借记“累计盈余”科目；将“无偿调拨净资产”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也通过“累计盈余”科目核算。

## 五 资产业务

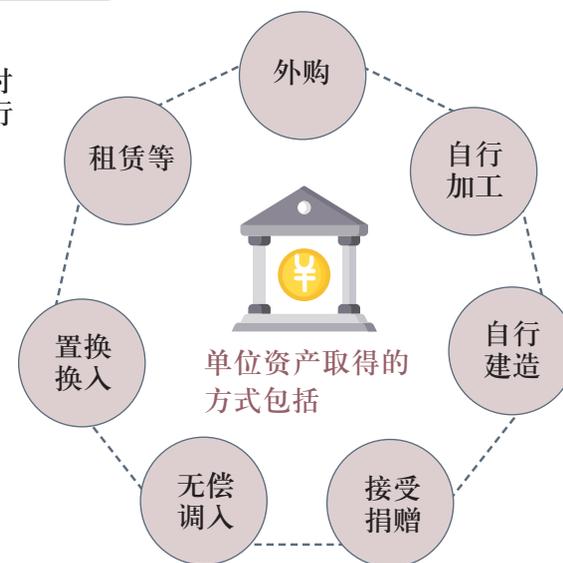


下面主要介绍资产业务的几个共性内容及应收账款、库存物品、固定资产、无形资产、公共基础设施和政府储备物资的核算。

## (一) 资产业务的几个共性内容

### 1 资产取得

资产在取得时按照成本进行初始计量。



(1)

**外购的资产**，其成本通常包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）、以及使得资产达到目前场所和状态或交付使用前所发生的归属于该项资产的其他费用。

(2)

**自行加工或自行建造的资产**，其成本包括该项资产至验收入库或交付使用前所发生的全部必要支出。

③

**接受捐赠的非现金资产**，对于存货、固定资产、无形资产而言，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费等确定；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（人民币1元）入账。对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等经管资产而言，其初始成本只能按照前三个层次进行计量，不能采用名义金额计量。盘盈资产的入账成本的确定参照上述规定。

**单位对于接受捐赠的资产**，其成本能够确定的，应当按照确定的成本减去相关税费后的净额计入捐赠收入。资产成本不能确定的，单独设置备查簿进行登记，相关税费等计入当期费用。



④

**无偿调入的资产**，其成本按照调出方账面价值加上相关税费等确定。单位对于无偿调入的资产，应当按照无偿调入资产的成本减去相关税费后的金额计入无偿调拨净资产。



⑤

**置换**取得的资产，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，加上为换入资产发生的其他相关支出确定。

## 2 资产处置



单位应当按规定报经批准后再对资产进行处置。通常情况下，单位应当将被处置资产账面价值转销计入资产处置费用，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益计入当期收入。对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批转前将相关资产账面价值转入“待处理财产损益”，待报经批准后再进行资产处置。

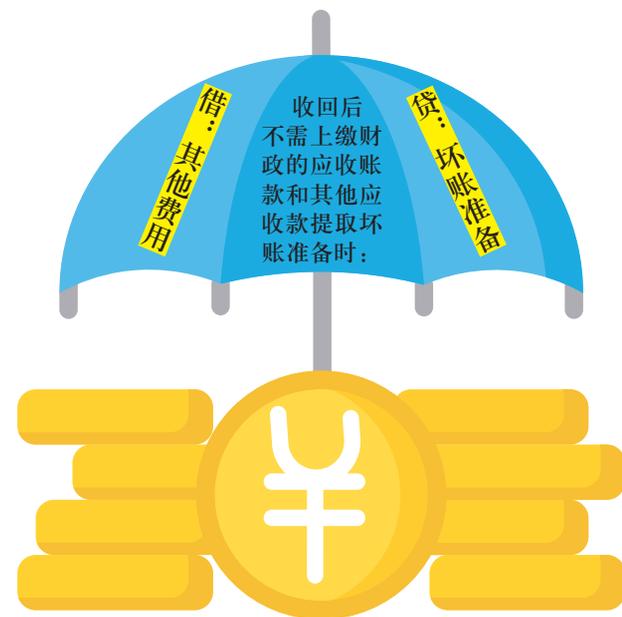


对于无偿调出的资产，单位应当在转销被处置资产账面价值时冲减无偿调拨净资产。对于置换换出的资产，应当与换入资产一同进行相关会计处理。

## (二) 应收账款

单位的应收账款是指单位因出租资产、出售物资等应收取的款项以及事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项。单位应视应收账款收回后是否需要上缴财政进行不同的会计处理。

目前，我国政府会计核算中除了对事业单位收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行减值处理外，对于其他资产均未考虑减值。



	业务事项	财务会计	预算会计
(1) 发生 应收 账款	应收账款收回后不需 上缴财政	借：应收账款 贷：事业收入 / 经营 收入 / 其他收入等	——
	应收账款收回后需上 缴财政	借：应收账款 贷：应缴财政款	——
(2) 收回 应收 账款	应收账款收回后不需 上缴财政	借：银行存款等 贷：应收账款	借：资金结存——货币资 金等 贷：事业预算收入 / 经营预算收入 / 其他预 算收入等
	应收账款收回后需上 缴财政	借：银行存款等 贷：应收账款	——
(3) 逾期 无法 收回 的应 收账 款	报批后予以核销	借：坏账准备 / 应缴财 政款 贷：应收账款	——
	事业单位已核销不需 上缴财政的应收账款在 以后期间收回	借：应收账款 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款	借：资金结存——货币资 金 贷：非财政拨款结余等
	单位已核销需上缴财 政的应收账款在以后 期间收回	借：银行存款等 贷：应缴财政款	——

### (三) 库存物品



库存物品是指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。



单位应当设置“**库存物品**”科目对其库存物品进行核算。已完成的测绘、地质勘察、设计成果等的成本，也通过本科目核算。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。单位控制的政府储备物资，应当通过“**政府储备物资**”科目核算，不通过本科目核算。单位受托存储保管的物资和受托转赠的物资，应当通过“**受托代理资产**”科目核算，不通过本科目核算。单位为在建工程购买和使用的材料物资，应当通过“**工程物资**”科目核算，不通过本科目核算。

## 1 库存物品的取得

业务事项	财务会计	预算会计
单位外购的库存物品验收收入库	借：库存物品（按照确定的成本） 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款、应付账款 / 在途物品等	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
单位自行加工的库存物品	借：库存物品（按照确定的成本） 贷：加工物品——自制物品、委托加工物品	—
单位接受捐赠的库存物品验收收入库	借：库存物品（按照确定的成本） 贷：银行存款等（按照发生的相关税费、运输费等） 捐赠收入（差额） 接受捐赠的库存物品按照名义金额入账的： 借：库存物品（按照名义金额） 贷：捐赠收入 借：其他费用（按照发生的相关税费、运输费等） 贷：银行存款等	借：其他支出（实际支出的相关税费，运输费等） 贷：资金结存
单位无偿调入的库存物品验收收入库	借：库存物品（按照确定的成本） 贷：银行存款（按照发生的相关税费、运输费等） 无偿调拨净资产（差额）	借：其他支出（实际支付的相关支出） 贷：资金结存
单位置换换入的库存物品验收收入库	借：库存物品（按照确定的成本） 固定资产累计折旧、无形资产累计摊销 资产处置费用（借方差额） 贷：相关资产科目（按照换出资产的账面余额） 银行存款（按照置换过程中发生的其他相关支出） 其他收入（贷方差额）	借：其他支出（实际支付的相关支出） 贷：资金结存

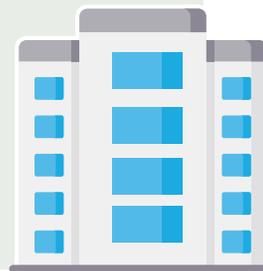
## 2 库存物品的发出

业务事项	财务会计	预算会计
单位开展业务活动等领用、按规定自主出售发出或加工发出库存物品	借：业务活动费用 / 单位管理费用 / 经营费用 / 加工物品等（按照领用、出售等发出物品的实际成本） 贷：库存物品	—
经批准对外出售的库存物品（不含可自主出售的库存物品）发出时	借：资产处置费用（按照库存物品的账面余额） 贷：库存物品 借：银行存款等（按照收到的价款） 贷：银行存款等（按照处置过程中发生的相关费用） 应缴财政款（差额）	—
经批准对外捐赠的库存物品发出时	借：资产处置费用（按照库存物品的账面余额和对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用合计数） 贷：库存物品（按照库存物品账面余额） 银行存款等（按照对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用）	借：其他支出（按照实际支出金额） 贷：资金结存
经批准无偿调出的库存物品发出时	借：无偿调拨净资产 贷：库存物品（按照库存物品的账面余额） 借：资产处置费用（按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用） 贷：银行存款	借：其他支出 贷：资金结存

## (四) 固定资产

**固定资产**，是指单位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。

为了**核算固定资产**，单位应当设置“固定资产”、“固定资产累计折旧”等科目。购入需要安装的固定资产，应当先通过“**在建工程**”科目核算，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目核算。以借入、经营租赁租入方式取得的固定资产，不通过“固定资产”科目核算，应当设置备查簿进行登记。采用融资租入方式取得的固定资产，通过本科目核算，并在“固定资产”科目下设置“融资租入固定资产”明细科目。经批准在**境外购买**具有所有权的土地，作为固定资产，通过“固定资产”科目核算；单位应当在“固定资产”科目下设置“境外土地”明细科目，进行相应明细核算。



## 1 取得固定资产

业务事项	财务会计	预算会计
购入不需安装的固定资产验收合格时	借：固定资产（按照确定的固定资产成本） 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 应付账款 / 银行存款等 购入需要安装的固定资产，在安装完毕交付使用前通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目。	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等（按照实际支付的款项） 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
自行建造的固定资产交付使用时	借：固定资产（按照在建工程成本） 贷：在建工程 已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。	—
融资租赁取得的固定资产	借：固定资产〔不需安装〕或在建工程〔需安装〕（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） 贷：长期应付款（按照租赁协议或者合同确定的租赁付款额） 财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等（按照支付的运输费 / 途中保险费 / 安装调试费等金额）	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等（按照实际支付的税费等金额） 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
接受捐赠的固定资产	借：固定资产〔不需安装〕或在建工程〔需安装〕（按照确定的固定资产成本） 贷：零余额账户用款额度 / 银行存款（按照发生的相关税费、运输费等） 捐赠收入（差额） 接受捐赠的以名义金额计量的固定资产，其会计处理参照库存物品。	借：其他支出 贷：资金结存（按照实际支付的税费、运输费等金额）
无偿调入的固定资产	借：固定资产〔不需安装〕或在建工程〔需安装〕（按照确定成本） 贷：零余额账户用款额度 / 银行存款等（按照发生的相关税费、运输费等） 无偿调拨净资产（差额） 【提示】无偿调入资产在调出方的账面价值为零的，支付的相关税费，记入“其他费用”科目	借：其他支出 贷：资金结存（按照实际支付的税费、运输费等金额）

## 2 固定资产后续支出

通常情况下，将固定资产转入改建、扩建时

借：在建工程

固定资产累计折旧

贷：固定资产

为增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，计入在建工程；为保证固定资产正常使用发生的日常维修等支出，计入当期费用。

## 3 对固定资产计提折旧

- (1) 文物和陈列品 (2) 动植物 (3) 图书、档案 (4) 单独计价入账的土地 (5) 以名义金额计量的固定资产
- 单位应当按月对固定资产计提折旧，下列固定资产除外：



单位应当根据**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。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。单位盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的**新旧程度**，按照其尚可使用的年限计提折旧。

**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。

单位按月计提固定资产折旧时，按照应计提折旧金额

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

贷：固定资产累计折旧

#### 4 对固定资产计提折旧

业务事项	财务会计	预算会计
报经批准出售、转让固定资产	借：资产处置费用（按照被出售、转让固定资产的账面价值） 固定资产累计折旧 贷：固定资产 同时 借：银行存款（按照收到的价款） 贷：银行存款（按照处置过程中发生的相关费用） 应缴财政款（差额）	—
报经批准对外捐赠固定资产	借：资产处置费用（按照被出售、转让固定资产的账面价值） 固定资产累计折旧 贷：固定资产	借：其他支出 贷：资金结存（按照实际支付的相关费用金额）
报经批准无偿调出固定资产	借：固定资产累计折旧 无偿调拨净资产（差额） 贷：固定资产 借：资产处置费用 贷：银行存款等（按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用）	借：其他支出 贷：资金结存

#### 5 固定资产盘亏

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

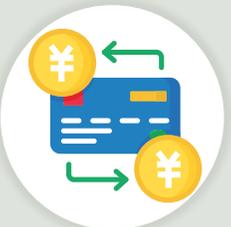
#### (五) 自行研发取得的无形资产

单位自行研究开发项目的支出，应当区分**研究阶段**支出与**开发阶段**支出，研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用；开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形资产的，应当确认为**无形资产**；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。自行研究开发项目尚未进入开发阶段、或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。





单位应当设置“**研发支出**”科目，核算自行研发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。对于**研究阶段**的支出，应当先在“研发支出”科目归集。期（月）末，应当将本科目归集的研究阶段的支出金额转入当期费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记“**研发支出——研究支出**”科目。



对于**开发阶段**的支出，先通过本科目进行归集，待自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产的，按照本科目归集的开发阶段的支出金额，借记“无形资产”科目，贷记“**研发支出——开发支出**”科目。单位应于每年年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法最终完成开发项目并形成无形资产的），应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用。

业务事项		财务会计	预算会计
自行研究开发项目研究阶段的支出	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	借：事业支出 / 经营支出等 [实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
	期（月）末转入当期费用	借：业务活动费用等 贷：研发支出——研究支出	——
自行研究开发无形资产尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按照法律程序已申请取得无形资产的		借：无形资产 [依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用] 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
自行研究开发项目开发阶段的支出	发生支出	借：研发支出——开发支出 贷：应付职工薪酬 / 库存物品 / 财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：事业支出 / 经营支出等 [实际支付的款项] 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
	项目完成，达到预定用途形成无形资产	借：无形资产 贷：研发支出——开发支出	——
	年未经评估，研发项目预计不能达到预定用途	借：业务活动费用等 贷：研发支出——开发支出	——

## (六) 公共基础设施和政府储备物资

公共基础设施和政府储备物资属于单位控制的经管类资产。**经管类资产**的典型特征是政府会计主体控制的，供社会公众使用的经济资源，主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。

### 1 公共基础设施



为了核算公共基础设施，单位应当设置“**公共基础设施**”和“**公共基础设施累计折旧（摊销）**”科目。

公共基础设施在取得时，应当按照其成本入账，其账务处理与固定资产基本相同。

按月计提公共基础设施折旧时：

借：业务活动费用  
贷：公共基础设施累计折旧（摊销）

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

公共基础设施累计折旧（摊销）  
贷：公共基础设施

## 2 政府储备物资

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

业务事项	财务会计	预算会计
取得政府储备物资	购入的政府储备物资 借：政府储备物资 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 应付账款 / 银行存款等	借：行政支出 / 事业支出 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
	接受捐赠的政府储备物资 借：政府储备物资 贷：捐赠收入 财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款 [ 捐入方承担的相关税费 ]	借：其他支出 [ 捐入方承担的相关税费 ] 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
	无偿调入的政府储备物资 借：政府储备物资 贷：无偿调拨净资产 财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款 [ 调入方承担的相关税费 ]	借：其他支出 [ 调入方承担的相关税费 ] 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
发出政府储备物资	动用发出无需收回的政府储备物资 借：业务活动费用 贷：政府储备物资 [ 账面余额 ]	—
	动用发出需要收回或预期可能收回的政府储备物资 发出物资时 借：政府储备物资——发出 贷：政府储备物资——在库 按照规定的质量验收标准收回物资时 借：政府储备物资——在库 [ 收回物资的账面余额 ] 业务活动费用 [ 未收回物资的账面余额 ] 贷：政府储备物资——发出	—
	因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的 借：无偿调拨净资产 贷：政府储备物资 [ 账面余额 ]	—
对外销售政府储备物资的	按照规定物资销售收入纳入本单位预算的 借：业务活动费用 贷：政府储备物资 借：银行存款 / 应收账款等 贷：事业收入等 借：业务活动费用 贷：银行存款等 [ 发生的相关税费 ]	借：资金结存 [ 收到的销售价款 ] 贷：事业预算收入等 借：行政支出 / 事业支出 贷：资金结存 [ 支付的相关税费 ]
	按照规定销售收入扣除相关税费后上交财政的 借：资产处置费用 贷：政府储备物资 借：银行存款等 [ 收到的销售价款 ] 贷：银行存款 [ 发生的相关税费 ] 应缴财政款	—

## (七) 受托代理资产



受托代理资产是指单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资等。为了核算受托代理资产，单位应当设置“受托代理资产”科目。单位管理的罚没物资也应当通过本科目核算。单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过本科目核算，应当通过“库存现金”、“银行存款”科目进行核算。

### 1 受托转赠物资

业务事项	财务会计	预算会计
接受委托人委托需要转赠给受赠人的物资	借：受托代理资产 贷：受托代理负债	—
受托协议约定由受托方承担相关税费、运输费的	借：其他费用 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：其他支出 [实际支付的相关税费、运输费等] 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存
将受托转赠物资交付受赠人时	借：受托代理负债 贷：受托代理资产	—
转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的	借：受托代理负债 贷：受托代理资产 借：库存物品 / 固定资产等 贷：其他收入	—

## 2 罚没物资

业务事项	财务会计	预算会计
取得罚没物资时	借：受托代理资产 贷：受托代理负债	—
按照规定处置罚没物资时	借：受托代理负债 贷：受托代理资产 处置时取得款项的 借：银行存款等 贷：应缴财政款	—

## 六 负债业务



单位的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。流动负债包括应付及预收款项、应缴税费、应付职工薪酬、应缴款项等，非流动负债包括长期应付款、预计负债等。单位负债的财务会计核算与企业会计基本相同。下面主要介绍应缴财政款和应付职工薪酬的核算。

## (一) 应缴财政款

单位应缴财政款是指单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款项。为核算应缴财政的各类款项，单位应当设置“应缴财政款”科目。单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费，通过“应交增值税”、“其他应交税费”科目核算，不通过本科目核算。



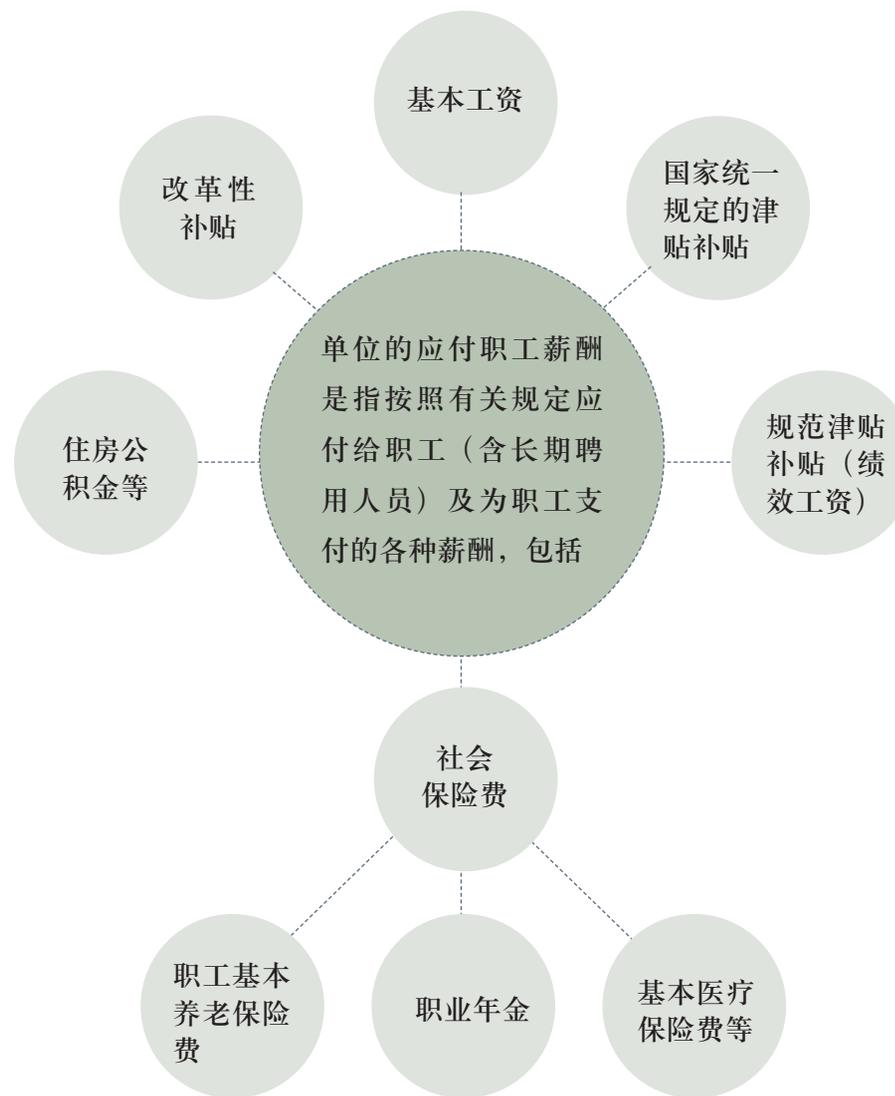
单位取得或应收按照规定应缴财政的款项时：

借：银行存款、应收账款等  
贷：应缴财政款

单位上缴应缴财政的款项时  
借：应缴财政款（按照实际上缴的金额）  
贷：银行存款

由于应缴财政的款项不属于纳入部门预算管理的现金收支，因此不进行预算会计处理。

## (二) 应付职工薪酬



业务事项		财务会计	预算会计
计算确认当期应付职工薪酬	从事专业及其辅助活动人员的职工薪酬	借：业务活动费用 / 单位管理费用 贷：应付职工薪酬	——
	应由在建工程、加工物品、自行研发无形资产负担的职工薪酬	借：在建工程 / 加工物品 / 研发支出等 贷：应付职工薪酬	——
	从事专业及其辅助活动以外的经营活动人员的职工薪酬	借：经营费用 贷：应付职工薪酬	——
	因解除与职工的劳动关系而给予的补偿	借：单位管理费用 贷：应付职工薪酬	——
从职工薪酬中各种扣项	代扣代缴个人所得税	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	——
	代扣社会保险费和住房公积金	借：应付职工薪酬——基本工资 贷：应付职工薪酬——社会保险费 / 住房公积金	——
	代扣为职工垫付的水电费、房租等费用时	借：应付职工薪酬——基本工资 贷：其他应收款等	——
向职工支付工资、津贴补贴等薪酬	借：应付职工薪酬 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存	
按照规定缴纳职工社会保险费和住房公积金	借：应付职工薪酬——社会保险费 / 住房公积金 贷：财政拨款收入 / 零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等 贷：财政拨款预算收入 / 资金结存	
从应付职工薪酬中支付的其他款项	借：应付职工薪酬 贷：零余额账户用款额度 / 银行存款等	借：行政支出 / 事业支出 / 经营支出等 贷：资金结存等	