**第二十四章 政府会计**

**考情分析**

本章属于非重点章节，与前面具体业务准则完全不同，属于独立的准则体系，完全不同的业务，需要极高的理解能力和思维，2025年本章新增一个小知识点，预计分值3-5分左右。

**第一节 政府会计概述**

一、政府会计核算模式

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

“双功能”，指政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。

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

“双报告”，指政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

二、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。

预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余。

【提示】预算结余包括结余资金和结转资金。

（1）结转资金：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。

（2）结余资金：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。

财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

资产：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

负债：计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本

三、政府决算报告和财务报告

政府决算报告：至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表

政府财务报告：财务报表（资产负债表、收入费用表、净资产变动表和附注，可根据实际情况选择编制现金流量表）和其他

**第二节 行政事业单位特定业务的会计核算**

一、财政拨款收支业务

实行国库集中支付的政府单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

1、财政直接支付方式

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 财务会计 | 预算会计 |
| 由财政直接支付的支出，事业单位收到“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 贷：财政拨款收入 | 借：事业支出、行政支出 贷：财政拨款预算收入 |
| 年终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 | 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 |
| 下年度恢复财政直接支付额度后，事业单位在使用预算结余资金时。 | 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 贷：财政应返还额度 | 借：事业支出、行政支出 贷：资金结存——财政应返还额度 |

【例24-2】2023年4月9日，某事业单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请支付第三季度水费10.5万元。4月18日，财政部门经审核后，以财政直接支付方式向自来水公司支付。4月23日，该事业单位收到了相关支付凭证。

答案：该事业单位的账务处理如下：

借：事业支出 10.5

 贷：财政拨款预算收入 10.5

同时：

借：单位管理费用 10.5

 贷：财政拨款收入 10.5

【基础案例】2023年末，某行政单位财政直接支付指标数与当年财政直接支付实际支出数之间的差额为10万元。

答案：年末补记指标：

借：资金结存——财政应返还额度 10

 贷：财政拨款预算收入 10

同时：

借：财政应返还额度——财政直接支付 10

 贷：财政拨款收入 10

2024年初财政部门恢复了该单位的财政直接支付额度，该单位使用上年预算指标购买办公用品时：

借：行政支出 5

 贷：资金结存——财政应返还额度 5

同时：

借：库存物品 5

 贷：财政应返还额度——财政直接支付 5

2、财政授权支付方式

设置“零余额账户用款额度”科目。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 财务会计 | 预算会计 |
| 收到“授权支付到账通知书”后，根据通知书所列数额。 | 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 |
| 支用额度时 | 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 贷：零余额账户用款额度 | 借：行政支出 事业支出 贷：资金结存 ——零余额账户用款额度 |

|  |  |
| --- | --- |
| 财政授权支付年终结余资金的账务处理 |  |
| ①年终，事业单位依据代理银行提供的对账单注销额度时： | 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 |
| ②下年初恢复额度时，事业单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书： | 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 |
| ③如果事业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（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 |
| ④如果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 | 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 |

【基础案例】2023年3月，某科研所根据批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请财政授权支付用款额度18万元，4月6日，财政部门经审核后，以财政授权支付方式下达了17万元的用款额度。4月8日，该科研所收到了代理银行转来的“授权支付到账通知书”。

答案：

借：资金结存——零余额账户用款额度 17

 贷：财政拨款预算收入 17

同时：

借：零余额账户用款额度 17

 贷：财政拨款收入 17

【基础案例】2023年12月31日，某事业单位经与代理银行提供的对账单核对无误后，将15万元零余额账户用款额度予以注销。

答案：

借：资金结存——财政应返还额度 15

 贷：资金结存——零余额账户用款额度 15

同时：

借：财政应返还额度 15

 贷：零余额账户用款额度 15

本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，未下达的用款额度为20万元。

借：资金结存——财政应返还额度 20

 贷：财政拨款预算收入 20

同时：

借：财政应返还额度 20

 贷：财政拨款收入 20

2024年度，该单位收到代理银行提供的额度恢复到账通知书。

借：资金结存——零余额账户用款额度 15

 贷：资金结存——财政应返还额度 15

同时：

借：零余额账户用款额度 15

 贷：财政应返还额度 15

2024年度，该单位收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度。

借：资金结存——零余额账户用款额度 20

 贷：资金结存——财政应返还额度 20

同时：

借：零余额账户用款额度 20

 贷：财政应返还额度 20

**第二节 行政事业单位特定业务的会计核算**

二、非财政拨款收支业务

（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，不包括从同级财政部门取得的各类财政拨款。

【例24-6】某事业单位部分事业收入采用财政专户返还的方式管理。2023年9月5日，该单位收到应上缴财政专户的事业收入5 000 000元。9月15日，该单位将上述款项上缴财政专户。10月15日，该单位收到从财政专户返还的事业收入5 000 000元。该事业单位的账务处理如下：

（1）收到应上缴财政专户的事业收入时：

借：银行存款 5 000 000

 贷：应缴财政款 5 000 000

（2）向财政专户上缴款项时：

借：应缴财政款 5 000 000

 贷：银行存款 5 000 000

（3）收到从财政专户返还的事业收入时：

借：银行存款 5 000 000

 贷：事业收入 5 000 000

同时，

借：资金结存一货币资金 5 000 000

 贷：事业预算收入 5 000 000

【例24-7】2023年3月，某科研事业单位（为增值税一般纳税人）对外开展技术咨询服务，开具的增值税专用发票上注明的劳务收入为200 000元，增值税税额为12 000元，款项已存入银行。该事业单位的账务处理如下：

（1）收到劳务收入时：

借：银行存款 212 000

 贷：事业收入 200 000

 应交增值税——应交税金（销项税额） 12 000

同时，

借：资金结存——货币资金 212 000

 贷：事业预算收入 212 000

（2）实际缴纳增值税时：

借：应交增值税——应交税金（已交税金） 12 000

 贷：银行存款 12 000

同时，

借：事业支出 12 000

 贷：资金结存——货币资金 12 000

（二）捐赠（预算）收入和支出

单位接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产：

财务会计：

借：库存物品、固定资产等

 贷：银行存款（相关税费、运输费）

 捐赠收入（差额）

预算会计：

借：其他支出（相关税费、运输费）

 贷：资金结存——货币资金

【例24-8】2023年3月12日，某事业单位接受甲公司捐赠的一批实验材料，甲公司所提供的凭据表明其价值为100 000元，该事业单位以银行存款支付了运输费1 000元。假设不考虑相关税费。该事业单位的账务处理如下：

借：库存物品 101 000

 贷：捐赠收入 100 000

 银行存款 1 000

同时，

借：其他支出 1 000

 贷：资金结存——货币资金 1 000

单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，应当按照“应缴财政款”科目相关规定进行财务会计处理，预算会计不作处理。

单位接受捐赠人委托转赠的资产，应当按照受托代理业务相关规定进行财务会计处理，预算会计不作处理。

三、资产业务

（一）资产业务的共性

1、资产的取得

单位资产取得的方式包括外购、自行加工或自行建造、接受捐赠、无偿调入、置换换入、租赁等。

（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，如存货、固定资产、无形资产等，其成本按照有关凭据注明的金额加相关税费等确定。

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，其初始成本只能按照前3个层次进行计量，不能采用名义金额计量。

（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。

（5）置换取得的资产，其成本按照换出资产的评估价值加上付的补价或减去收到的补价加上为换入资产发生其他相关支出确定。

2、资产处置

资产处置的形式按照规定包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

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。

（二）固定资产的核算

1、固定资产界定

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。

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。

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。

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。

用融资租入方式取得的固定资产，在“固定资产”科目下设置“融资租入固定资产”明细科目。

2、对固定资产计提折旧

①折旧计提范围

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

B.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。

②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。

【基础案例】2024年5月18日，某事业单位报经批准对外转让一台闲置大型设备，取得转让收入20万元，该设备账面余额为30万元，已计提折旧11万元。假设不考虑相关税费，转让净收入按有关规定执行“收支两条线”管理。

答案：该事业单位的账务处理如下：

①转销设备账面价值

借：资产处置费用 190 000

 固定资产累计折旧 110 000

 贷：固定资产 300 000

②取得转让收入

借：银行存款 200 000

 贷：应缴财政款 200 000

③实际上缴转让收入

借：应缴财政款 200 000

 贷：银行存款 200 000

**第二节 行政事业单位特定业务的会计核算**

（三）长期股权投资的核算

（1）取得长期股权投资的处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务 | 财务会计 | 预算会计（仅反映现金部分） |
| 以货币资金对外投资时 | 借：长期股权投资（应收股利） 贷：银行存款 | 借：投资支出 贷：资金结存——货币资金 |
| 借：银行存款 贷：应收股利 | 借：资金结存——货币资金 贷：投资支出 |
| 以其他资产置换取得投资时 | 借：长期股权投资 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：固定资产 无形资产 银行存款 其他应交税费 其他收入（贷方差额） | 借：其他支出 贷：资金结存——货币资金 |
| 以其他资产置换取得投资时 | 以未入账的无形资产换取投资时：借：长期股权投资 贷：银行存款 其他应交税费 其他收入 | 借：其他支出 贷：资金结存——货币资金 |

（2）长期股权投资持有期间的处理

1）成本法、权益法的适用范围

①长期股权投资后续计量通常采用权益法核算；

②事业单位无权决定被投资单位财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。

2）成本法的会计处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务 | 财务会计 | 预算会计（仅反映现金部分） |
| 被投资方宣告分红时 | 借：应收股利 贷：投资收益 |  |
| 投资期间收到现金股利、利息时 | 借：银行存款 贷：应收股利 | 借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益 |

3）权益法的会计处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务 | 财务会计 | 预算会计（仅反映现金部分） |
| 被投资方盈亏时 | 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益或反之 |  |
| 被投资方宣告分红时 | 借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整 |  |
| 投资期间收到现金股利、利息时 | 借：银行存款 贷：应收股利 | 借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益 |
| 被投资方发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动时 | 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：权益法调整或反之 |  |
| 此“权益法调整”在处置投资时要转入投资收益：借：权益法调整 贷：投资收益或反之。 |  |

（3）处置时

财务会计：

借：银行存款

 贷：长期股权投资

投资收益

权益法下，还需将“权益法调整”转投资收益。

预算会计：

借：资金结存——货币资金

 贷：投资支出（本年度投资）

 其他结余（以前年度以货币资金取得的投资）

 投资预算收益

【例24-16】甲科研事业单位（简称“甲单位”）报经批准于2020年1月10日以自行研发的专利技术作价出资，与乙企业共同成立丙有限责任公司（假定相关的产权手续于当日办理完毕）。甲单位该专利技术账面余额40万元，累计摊销10万元，评估价值300万元。丙公司注册资本500万元，甲单位股权比例为60%，能够决定丙公司财务和经营政策。2020年丙公司全年实现净利润300万元、除净利润以外的所有者权益减少额为50万元。2021年4月，丙公司宣告向股东发放利润100万元，6月，丙公司实际向股东支付了利润100万元。2021年丙公司全年发生净亏损800万元。2022年丙公司全年实现净利润200万元。假定不考虑税费等其他因素，甲单位的账务处理如下：

（1）2020年1月以无形资产取得长期股权投资：

借：长期股权投资——丙公司（成本） 3 000 000

 无形资产累计摊销 100 000

 贷：无形资产 400 000

 其他收入 2 700 000

（2）2020年12月31日，确认对丙公司投资收益：

借：长期股权投资——丙公司（损益调整）1 800 000

 贷：投资收益 1 800 000

确认丙公司除净利润以外的所有者权益减少额中应分担的份额：

借：权益法调整 300 000

 贷：长期股权投资——丙公司（其他权益变动）300 000

（3）2021年4月确认丙公司宣告发放利润中应享有份额：

借：应收股利 600 000

 贷：长期股权投资——丙公司（损益调整） 600 000

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

2021年6月，实际收到丙公司发放的股利：

借：银行存款 600 000

 贷：应收股利 600 000

同时，

借：资金结存——货币资金 600 000

 贷：投资预算收益 600 000

（4）2021年12月31日，确认对丙公司的投资损失：

借：投资收益 3 900 000

 贷：长期股权投资——丙公司（损益调整） 3 900 000

可减少“长期股权投资——丙公司”科目账面余额的金额为3 900 000元。备查登记中应记录未减记长期股权投资的金额为900 000元（8 000 000×60%-3 900 000）。

（5）2022年12月31日，确认对丙公司的投资收益：

借：长期股权投资——丙公司（损益调整）300 000

 贷：投资收益 300 000

可恢复“长期股权投资——丙公司”科目的账面余额

=300 000元（2 000 000×60%-900 000）。

（四）公共基础设施和政府储备物资的核算

1、公共基础设施

公共基础设施是指政府单位为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：

（1）是一个有形资产系统或网络组成部分

（2）具有特定用途

（3）一般不可移动

公共基础设施主要包括市政基础设施、交通基础设施（公路、航道、港口等）、水利基础设施（如大坝、堤防、水闸、泵站、渠道等）和其他公共基础设施。

独立于公共基础设施、不构成公共基础设施使用不可缺少组成部分的管理维护用房屋建筑物、设备、车辆等，应当确认为固定资产。

会计处理

①取得时与固定资产相同；

②折旧时

借：业务活动费用

 贷：公共基础设施累计折旧（摊销）

③处置时

借：资产处置费用

 无偿调拨净资产

 待处理财产损溢

 公共基础设施累计折旧（摊销）

 贷：公共基础设施

**第二节 行政事业单位特定业务的会计核算**

2、政府储备物资

A.政府储备物资的特征

①在应对可能发生的特定事件或情形时动用；

②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、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资、其他重要商品物资，通常情况下由政府单位委托承储单位存储。

B.政府储备物资的会计处理

①设置“政府储备物资”科目核算；

②取得时与库存物品基本一致；

③发出无须收回的储备物资时。

借：业务活动费用

 贷：政府储备物资

④发出需要收回或预期可收回的储备物资

调出时：

借：政府储备物资—发出

 贷：政府储备物资—在库

收回时：

借：业务活动费用（按损耗价值）

 政府储备物资—在库

 贷：政府储备物资—发出

⑤无偿调出

借：无偿调拨净资产

 贷：政府储备物资

【例24-17】甲行政单位（简称“甲单位”）负有对国家某大类救灾物资的行政管理职责，负责制定相关的收储、动用方案。2020年8月12日，甲单位按规定动用救灾物资，向灾区发出一批救灾物资。其中，发出的A类物资为一次消耗性物资，发出后不再收回，发出的该类物资账面成本为6 000 000元；发出的B类物资为可重复使用物资，预期能够大部分收回，共发出B类物资2 000件，每件账面成本6 000元。至10月20日，甲单位实际收回B类物资1 800件并按规定的质量标准予以验收，其余的200件在救灾中发生毁损。

甲单位的账务处理如下：

（1）2023年8月12日发出救灾物资。

借：业务活动费用 6 000 000

 贷：政府储备物资——A类物资 6 000 000

借：政府储备物资——B类物资（发出）12 000 000

 贷：政府储备物资——B类物资（在库） 12 000 000

（2）2023年10月20日收回B类物资。

借：政府储备物资——B类物资（在库）10 800 000

 业务活动费用 1 200 000

 贷：政府储备物资——B类物资（发出） 12 000 000

3、文物资源

行政事业单位应当按照成本对文物资源进行初始计量；对于成本无法可靠取得的文物资源，应当按照名义金额计量。

文物资源不计提折旧。

行政事业单位对于文物资源本体的修复修增等相关保护支出，应当在发生时计入当期费用。

根据文物资源的类型设置“可移动文物”“不可移动文物”“其他藏品”一级明细科目。

根据文物资源的计量属性设置“成本”“名义金额”二级明细科目。

对于可移动文物和其他藏品，根据文物资源的入藏状态，设置“待入藏”“馆藏”“借出”三级明细科目。

文物资源在取得时：

借：文物资源（成本或名义金额）

贷：财政拨款收入

 银行存款

 无偿调拨净资产

 累计盈余

 捐赠收入

文物资源在调出，被依法拆除或发生毁损、丢失，重分类为其他资产时：

借：无偿调拨净资产

 待处理财产损溢

 固定资产

 贷：文物资源（账面价值）

四、受托代理业务的核算

1、受托代理资产是指政府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和罚没物资等。

2、政府单位对受托代理资产不拥有控制权，因此受托代理资产并不符合《基本准则》所规定的资产的定义及确认标准，但为了全面核算和反映政府单位的经济业务，政府单位应当设置“受托代理资产”、“受托代理负债”科目，对受托代理业务进行核算。

3、账务处理

（1）收到受托代理资产时

借：受托代理资产

 贷：受托代理负债

（2）转赠出去时

借：受托代理负债

 贷：受托代理资产

（3）政府单位收到受托代理资产为现金和银行存款的，不通过“受托代理资产”科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

（4）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，应当将转赠物资转为单位的存货、固定资产等，同时确认其他收入。

（5）政府单位取得罚没物资的会计处理

①取得时：

借：受托代理资产

 贷：受托代理负债

②移交时

借：受托代理负债

 贷：受托代理资产

③处置取得款项时

借：银行存款

 贷：应缴财政款