

第二十五章 政府会计

一、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:

1. “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。

预算会计通过**预算收入、预算支出与预算结余**三个要素, 对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算, 主要反映和监督预算收支执行情况; **财务会计**通过**资产、负债、净资产、收入和费用**五个要素, 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的财务状况、运行情况等。

2. “双基础”, 指**预算会计**实行**收付实现制**, **财务会计**实行**权责发生制**。

3. “双报告”, 指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。

需要说明的是, “双功能、双基础、双报告”的核算模式下, 政府预算会计和财务会计是“**适度分离并相互衔接**”的关系。

还需要说明的是, 在“双功能、双基础、双报告”的核算模式下, 政府单位应当对**预算会计和财务会计**进行**平行记账**。平行记账的基本规则是“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”。

(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; **财务会计要素**包括资产、负债、净资产、收入和费用。

1. 预算会计要素

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

2. 财务会计要素

(1) 资产

①资产的分类。

政府会计主体的资产按照流动性, 分为**流动资产和非流动资产**。流动资产是指预计在 1 年内(含 1 年)耗用或者可以变现的资产, 包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。非流动资产, 是指流动资产以外的资产, 包括长期投资、固定资产、在建工程、无形资产、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房等。

②资产的计量属性。

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**。

(2) 负债

①负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性，分为**流动负债和非流动负债**。流动负债是指预计在 1 年内（含 1 年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。非流动负债，是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

②负债的计量属性。

政府负债的**计量属性**主要包括**历史成本、现值和公允价值**。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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) 政府决算报告和财务报告

1. 政府决算报告

预算会计报表至少包括**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**。

2. 政府财务报告

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。**财务报表**包括**会计报表**和附注。**会计报表**一般包括**资产负债表、收入费用表和净资产变动表**，政府单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。

二、财政拨款收支业务

财政拨款收支业务是绝大多数单位的主要业务，“财政拨款（预算）收入”科目核算单位从同级财政部门取得的各类财政拨款。

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**。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”科目。

(一) 财政直接支付业务

1. 单位收到“财政直接支付入账通知书”时，按照通知书中的直接支付入账金额

在财务会计中	同时在预算会计中
借：库存物品【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】 固定资产 应付职工薪酬 业务活动费用【单位为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用】 单位管理费用【事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用】 贷：财政拨款收入	借：行政支出【行政单位履行其职责实际发生的各项现金流出】 事业支出【事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实际发生的各项现金流出】 贷：财政拨款预算收入

2. 年末, 根据本年度财政直接支付**预算指标数大于**当年财政直接支付**实际支出数**的差额

在财务会计中	同时在预算会计中
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

在财务会计中	同时在预算会计中
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: 行政支出、事业支出 贷: 资金结存——财政应返还额度

(二) 财政授权支付业务

1. 单位收到代理银行盖章的“**授权支付到账通知书**”时

在财务会计中	同时在预算会计中
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

在财务会计中	同时在预算会计中
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

3. 年末, 依据代理银行提供的对账单作**注销额度**(已下达的用款额度)

在财务会计中	同时在预算会计中
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

下年年初**恢复额度**时:

在财务会计中	同时在预算会计中
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

4. 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(未下达的用款额度)

在财务会计中	同时在预算会计中
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

在财务会计中	同时在预算会计中
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

(三) 预算管理一体化的相关处理

在部分**实行预算管理一体化**的地区和部门, 国库集中支付**不再区分财政直接支付和财政授权支付**, 单位的会计处理与财政直接支付方式下类似。不再使用“零余额账户用款额度”科目, “财政应返还额度”科目和“资金结存——财政应返还额度”科目不再设置“财

政直接支付”“财政授权支付”明细科目。

根据收到的国库集中支付凭证及相关原始凭证，按照凭证上的国库集中支付入账金额，财务会计处理：

借：库存物品、固定资产、业务活动费用等

贷：财政拨款收入（使用**本年度**预算指标）

 财政应返还额度（使用**以前年度**预算指标）

同时，预算会计处理：

借：行政支出、事业支出等

贷：财政拨款预算收入（使用**本年度**预算指标）

 资金结存——财政应返还额度（使用**以前年度**预算指标）

年末，根据批准的本年度**预算指标数大于**当年**实际支出数**的差额中允许结转使用的金额，财务会计处理：

借：财政应返还额度

 贷：财政拨款收入

同时，预算会计处理：

借：资金结存——财政应返还额度

 贷：财政拨款预算收入

同级财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的，相关单位年末不进行上述账务处理。

三、资产业务

（一）资产业务的几个共性内容

1. 资产取得

（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。

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

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。单位应当按规定报经批准后对资产进行处置。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**。

（二）固定资产

1. 取得固定资产

（1）购入不需安装的固定资产验收合格时，按照确定的固定资产成本：

在财务会计中	同时在预算会计中
借：固定资产 贷：财政拨款收入【财政直接支付】 零余额账户用款额度【财政授权支付】	借：行政支出、事业支出、经营支出 贷：财政拨款预算收入【财政直接支付】 资金结存【财政授权支付】

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。

（2）自行建造的固定资产交付使用时，按照在建工程成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。**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。

（3）融资租入的固定资产，按照确定的成本：

在财务会计中	同时在预算会计中
借：固定资产（不需安装） 在建工程（需安装） 贷：长期应付款【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【支付的运输费、途中保险费、安装调试费等金额】	在预算会计中按照实际支付的税费等金额 借：行政支出、事业支出、经营支出 贷：财政拨款预算收入、资金结存

（4）接受捐赠的固定资产，按照确定的固定资产成本：

在财务会计中	同时在预算会计中
借：固定资产【不需安装】 在建工程【需安装】 贷：零余额账户用款额度、银行存款【发生的相关税费、运输费等】 捐赠收入【差额】	同时在预算会计中按照实际支付的税费、运输费等金额： 借：其他支出 贷：资金结存

（5）无偿调入的固定资产，按照确定成本：

在财务会计中	同时在预算会计中
借：固定资产【不需安装】 在建工程【需安装】 贷：零余额账户用款额度、银行存款【发生的相关税费、运输费】 无偿调拨净资产【差额】	同时在预算会计中按照实际支付的税费、运输费等金额： 借：其他支出 贷：资金结存

2. 对固定资产计提折旧

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。

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。

（三）长期股权投资

1. 取得长期股权投资的处理。

长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

（1）以现金取得的长期股权投资。

事业单位**以现金取得**长期股权投资的，应当按照**实际支付的全部价款**（包括购买价款和相关税费）作为实际成本：

在财务会计中	同时在预算会计中
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

（2）以**现金以外的其他资产**置换取得的长期股权投资。

事业单位以**现金以外的其他资产**置换取得的长期股权投资，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，加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

在财务会计中	同时在预算会计中
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【账面余额】 银行存款、其他应交税费【按照置换过程中发生的相关税费支出】 其他收入【贷方差额】	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金【实际支付的相关税费】
以未入账的无形资产 取得长期股权投资的 借：长期股权投资 贷：银行存款、其他应交税费【相关税费】 其他收入	借：其他支出【相关税费】 贷：资金结存——货币资金

2. 长期股权投资持有期间的处理。

（1）采用成本法核算。

事业单位**无权决定**被投资单位的财务和经营政策或**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。

在财务会计中	同时在预算会计中
借：应收股利 贷：投资收益	—
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

（2）采用权益法核算。

采用权益法核算的，事业单位应当根据其在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动

对长期股权投资的账面余额进行调整。

①被投资单位**实现净利润**的，事业单位按照应享有的份额

借：长期股权投资——损益调整

贷：**投资收益**

②被投资单位发生净亏损的，事业单位按照应分担的份额

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

但以“长期股权投资”科目的账面余额减记至零为限，事业单位负有承担额外损失义务的除外。发生亏损的被投资单位以后年度又实现净利润的，事业单位应当按照收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后的金额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。

被投资单位**宣告分派现金股利或利润**的，事业单位应当按照应享有的份额，借记“**应收股利**”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

③被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的，事业单位应当按照应享有或应分担的份额

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：**权益法调整**

或编制相反会计分录。

④事业单位处置长期股权投资时，应当按照原记入“权益法调整”科目的相应部分金额

借：权益法调整

贷：投资收益

或编制相反会计分录。