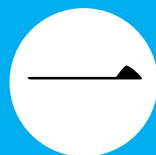


项目一

认识行政事业单位会计

学习情境



行政事业单位会计基础知识认知

● 知识目标

了解行政单位会计与事业单位会计的概念；
熟悉行政事业单位财务及会计规范体系；
理解行政事业单位的会计信息质量要求；
掌握行政事业单位的会计要素及会计等式；
了解行政事业单位的会计科目。

● 能力目标

能够区分行政事业单位财务规范与会计规范；
能够描述行政事业单位的会计要素；
能够分析说明行政事业单位的会计等式。

● 情境导入

行政事业单位会计基础知识包括行政事业单位会计基本常识和行政事业单位会计核算基础知识。本学习情境将通过两个模块来介绍行政事业单位会计的概念、财务及会计规范体系、会计信息质量要求、会计要素与会计等式等内容。



模块一 行政事业单位会计基本常识

一、行政单位会计

行政单位会计是以行政单位实际发生的各项经济业务为对象,核算、反映和监督行政单位财务状况、预算执行情况及其结果的专业会计。

行政单位是指按照一定的法律程序建立的,行使国家权力、受理国家事务的部门和单位。我国的行政单位包括以下几个部门:

- (1) 国家权力机关,即全国人民代表大会和地方各级人民代表大会及其常务委员会。
- (2) 国家行政机关,即国务院及其所属各部门和地方各级人民政府的常设机构和派出机构。
- (3) 国家司法机关,即最高人民法院、最高人民检察院和地方各级审判机关和检察机关。
- (4) 国家政治机关,即全国人民政治协商会议和地方各级政协机关。

有些单位虽然在性质上不属于行政单位,如党派组织、人民团体等,但因其经费主要来源于国家财政拨款,其财务收支与行政单位相似,因而将其视同行政单位处理。

二、事业单位会计

事业单位会计是以事业单位实际发生的各项经济业务为对象,核算、反映和监督事业单位年度财务收支计划执行过程及结果的专业会计。

事业单位是指以为社会服务为宗旨,参与社会事务管理,履行公共管理和社会服务职能,主要从事科学、教育、文化、卫生等活动的非营利性单位。按照承担的社会功能不同,可将现有的事业单位划分为三类,即承担行政职能的事业单位、从事生产经营活动的事业单位和从事公益服务的事业单位。根据职责任务、服务对象和资源配置方式等情况,又可将从事公益服务的事业单位细分为两类:将从事义务教育、基础性科研、公共文化、公共卫生及基层的基本医疗服务等基本公益服务,且不能或不宜由市场配置资源的,划入公益一类;将从事高等教育、非营利性医疗等公益服务,且可由市场配置部分资源的,划入公益二类。

三、行政事业单位财务及会计规范体系

行政单位最新执行的财务规范是《行政单位财务规则》,自2013年1月1日起实施。行政单位最新执行的会计规范是《行政单位会计制度》,自2014年1月1日起实施。

事业单位最新执行的财务规范是《事业单位财务规则》,自2012年4月1日起实施。事业单位最新执行的会计规范包括《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》,自2013年1月1日起实施。《事业单位会计准则》主要是统一概念基础框架,起统驭作用,《事业单位会计制度》的制定必须遵循《事业单位会计准则》的规定。如果事业单位所处的行业有国家统一



规定的行业事业单位会计制度,则该事业单位应执行特定的行业事业单位会计制度(如公立医院执行《医院会计制度》、高等学校执行《高等学校会计制度》、科研单位执行《科学事业单位会计制度》等),没有国家统一规定的特定行业事业单位会计制度的事业单位都执行《事业单位会计制度》。

四、行政事业单位会计人员的职责与职业道德

(一) 行政事业单位会计人员的职责

(1) 按照规定进行会计核算。进行会计核算是会计人员的首要职责。相关会计人员应按照《中华人民共和国会计法》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《行政单位会计制度》的规定认真填制审核会计凭证,登记各种账簿,记录各种财产物资的增减变动及使用情况,正确计算各种收入、支出(费用)和业务成果,按期结算、核对账目,进行财产清查,编报各种会计报表,如实反映财务状况和预算执行情况,保证会计数字真实、准确、完整,为政府有关部门、债权人和单位内部管理者提供真实可靠的会计信息。

(2) 按照规定进行会计监督,即通过会计工作对本单位的各项经济业务和会计手续的合法性、合理性、有效性或预算执行情况进行监督。会计人员应对不真实、不合法的原始凭证不予受理;对记载不准确、不完整的原始凭证予以退回,并要求按照国家统一会计制度的规定进行更正、补充;对违法收支不予办理;发现账簿记录与实物、款项不符时,应当按照有关规定进行处理,无权自行处理的,应当向本单位领导报告。

(3) 拟定本单位办理会计事务的具体办法,即根据国家的会计法规、制度、财政经济方针、政策及上级机关的有关规定,结合本单位的具体情况,拟定本单位会计工作必须遵守的要求和办理会计事务的具体办法,如会计人员岗位责任制度、内部稽核制度、财产清查制度和收支核算办法等。

(4) 参与拟订经济计划、业务计划,考核分析预算、财务计划的执行情况。

(5) 办理其他会计事项。

(二) 行政事业单位会计人员的职业道德

会计主要是提供会计信息经济管理活动。会计人员的工作质量不仅影响出资者、债权人和社会公众的利益,还影响整个社会的经济秩序。会计人员在提供会计信息的过程中,除必须将本职工作置于法律、法规的约束和规范之下外,还必须具备与其职能相适应的职业道德水准。我国会计人员的职业道德主要包括爱岗敬业、诚实守信、廉洁自律、客观公正、坚持准则、提高技能、参与管理和强化服务。

模块二 行政事业单位会计核算基础知识

一、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对行政事业单位财务报告中所提供会计信息质量的基本要求和应



具备的基本特征,是行政事业单位处理具体会计核算业务的基本依据,对会计工作具有普遍的指导意义。

1. 可靠性

可靠性是指单位应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算,如实反映各项会计要素的情况和结果,保证会计信息真实与可靠。

2. 全面性

全面性是指单位应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算,确保会计信息能够全面反映事业单位的财务状况、事业成果、预算执行等情况。

3. 及时性

及时性是指单位对于已经发生的经济业务或者事项,应当及时进行会计核算,不得提前或者延后。

4. 可比性

可比性是指对同一单位不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确实需要变更的,应当将变更的内容、理由和对单位财务状况及事业成果的影响在附注中予以说明。对于同类事业单位中不同单位发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用统一的会计政策,确保同类单位会计信息口径一致,相互可比。

5. 相关性

相关性是指单位提供的会计信息应当与事业单位受托责任履行情况的反映,以及会计信息使用者的管理、决策需要相关,有助于会计信息使用者对事业单位过去、现在或者未来的情况进行评价或者预测。

6. 明晰性

明晰性是指单位提供的会计信息应当清晰明了,便于会计信息使用者理解和使用。

二、会计要素

会计要素是对会计对象的基本分类,是会计对象的具体化和构成会计报表的基础。行政事业单位的会计要素由资产、负债、净资产、收入、支出五个要素组成。

(一) 资产

资产是指行政事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。

事业单位的资产包括各种财产、债权和其他权利。事业单位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)变现或者耗用的资产,包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指除流动资产以外的资产,包括长期投资、在建工程、固定资产、无形资产等。

行政单位的资产包括流动资产、非流动资产及公共服务与受托资产。



（二）负债

负债是指行政事业单位所承担的能以货币计量,需要以资产或劳务偿付的债务。

事业单位的负债按照流动性分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债,包括短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。非流动负债是指除流动负债以外的负债,包括长期借款、长期应付款等。

行政单位的负债按照流动性分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债,包括应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付及暂存款项、应付政府补贴款等。非流动负债是指除流动负债以外的负债,包括长期应付款。

（三）净资产

行政事业单位的净资产是指资产减去负债的差额。

事业单位的净资产包括事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转结余、非财政补助结转结余等。

行政单位的净资产包括财政拨款结转、财政拨款结余、其他资金结转结余、资产基金、待偿债净资产等。

（四）收入

收入是指行政事业单位为开展各项业务活动,依法取得的非偿还性资金。

事业单位的收入包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入等。

行政单位的收入包括财政拨款收入和其他收入。

（五）支出

支出是指行政事业单位为开展各项业务活动和其他活动所发生的各项资金耗费及损失。

事业单位的支出或费用包括事业支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出、经营支出和其他支出等。

行政单位的支出包括经费支出和拨出经费。

三、会计等式

（一）静态平衡会计等式

从静态来看,行政事业单位所拥有的资产与负债和净资产表现为同一资金的两个方面,即有一定数额的资产,就必然有一定数额的负债和净资产;反之,有一定数额的负债和净资产,也就必然有一定数额的资产。资产、负债、净资产是用来说明事业单位财务状况的三个基本会计要素。资产与负债、净资产是相互依存的,一个单位所拥有的资产总额与负债和净资产的总额必然是相等的。人们将资产与负债和净资产之间的这种客观存在的恒等关系称为会计等式,又称为会计平衡公式。它是会计要素之间的基本关系。用公式表示为



资产 = 负债 + 净资产

(二) 动态平衡会计等式

从动态来看,行政事业单位在业务运作的过程中必然会取得一定数额的收入,同时也必然会发生一定数额的支出(费用)。收入和支出(费用)相抵后的余额为结转结余,是单位收支状况的动态反映。这三个要素的关系用公式表示为

$$\text{收入} - \text{支出(费用)} = \text{结转结余}$$

收入与支出(费用)属于行政事业单位的会计要素,结转结余不属于行政事业单位的会计要素。结转结余经过年终结转或分配后形成行政事业单位的净资产,这时的会计等式又成为静态平衡会计等式。

四、会计科目

行政单位使用的会计科目如表 1-1 所示,事业单位使用的会计科目如表 1-2 所示。

表 1-1 行政单位使用的会计科目

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
一、资产类		三、净资产类	
1001	库存现金	3001	财政拨款结转
1002	银行存款	3002	财政拨款结余
1011	零余额账户用款额度	3101	其他资金结转结余
1021	财政应返还额度	3501	资产基金
102101	财政直接支付	350101	预付款项
102102	财政授权支付	350111	存货
1212	应收账款	350121	固定资产
1213	预付账款	350131	在建工程
1215	其他应收款	350141	无形资产
1301	存货	350151	政府储备物资
1501	固定资产	350152	公共基础设施
1502	累计折旧	3502	待偿债净资产
1511	在建工程		
1601	无形资产		
1602	累计摊销		



续表

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1701	待处理财产损益	四、收入类	
1801	政府储备物资		
1802	公共基础设施		
1901	受托代理资产		
二、负债类			
2001	应缴财政款		
2101	应缴税费		
2201	应付职工薪酬	五、支出类	
2301	应付账款		
2302	应付政府补贴款	5001	经费支出
2305	其他应付款	5101	拨出经费
2401	长期应付款		
2901	受托代理负债		

表 1-2 事业单位使用的会计科目

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
一、资产类		三、净资产类	
1001	库存现金	3001	事业基金
1002	银行存款	3101	非流动资产基金
1011	零余额账户用款额度	310101	长期投资
1101	短期投资	310102	固定资产
1201	财政应返还额度	310103	在建工程
120101	财政直接支付	310104	无形资产
120102	财政授权支付	3201	专用基金
1211	应收票据	3301	财政补助结转
1212	应收账款	330101	基本支出结转
1213	预付账款	330102	项目支出结转
1215	其他应收款	3302	财政补助结余



续表

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1301	存货	3401	非财政补助结余
1401	长期投资	3402	事业结余
1501	固定资产	3403	经营结余
1502	累计折旧	3404	非财政补助结余分配
1511	在建工程	四、收入类	
1601	无形资产	4001	财政补助收入
1602	累计摊销	4101	事业收入
1701	待处置资产损益	4201	上级补助收入
二、负债类		4301	附属单位上缴收入
2001	短期借款	4401	经营收入
2101	应缴税费	4501	其他收入
2102	应缴国库款	五、支出类	
2103	应缴财政专户款	5001	事业支出
2201	应付职工薪酬	5101	上缴上级支出
2301	应付票据	5201	对附属单位补助支出
2302	应付账款	5301	经营支出
2303	预收账款	5401	其他支出
2305	其他应付款		
2401	长期借款		
2402	长期应付款		

拓展阅读

会计规范包括准则规范和制度规范两种基本模式。会计准则为会计核算建立统一的概念基础和框架,其内容包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认与计量原则、财务报告编制要求等。会计制度是会计要素确认、计量、记录与报告的操作性规范,其内容主要包括会计事项确认与计量的具体方法、会计科目的设置及使用说明、会计表格及其编制说明等。从形式上来看,行政单位会计采用的是制度规范模式,但内容上是准则与制度融合,不但包括会计信息的基本要求,而且为行政单位会计核算的操作提供了指引。与行政单位会计不同,事业单位会计采用的是准则加制度模式,其会计核算需要依据《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》或行业事业单位会计制度。



情境小结

行政单位会计是以行政单位实际发生的各项经济业务为对象,核算、反映和监督行政单位财务状况、预算执行情况及其结果的专业会计。事业单位会计是以事业单位实际发生的各项经济业务为对象,核算、反映和监督事业单位年度财务收支计划执行过程及结果的专业会计。行政事业单位会计信息质量要求包括可靠性、全面性、及时性、可比性、相关性与明晰性。行政事业单位会计要素包括资产、负债、净资产、收入与支出。行政事业单位会计的静态平衡会计等式为“资产=负债+净资产”,动态平衡会计等式为“收入-支出=结转结余”。

项目二

行政单位会计核算

学习情境二

行政单位资产的核算

● 知识目标

掌握货币资金、应收及预付款项及存货等流动资产的核算内容与核算方法；
掌握固定资产、在建工程及无形资产等非流动资产的核算内容与核算方法；
掌握政府储备物资等非自用资产的核算内容及核算方法。

● 能力目标

能够对各项流动资产发生的业务进行账务处理；
能够对各项非流动资产发生的业务进行账务处理；
能够对各项非自用资产进行账务处理。

● 情境导入

行政单位的资产是指行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源。行政单位的资产包括流动资产、非流动资产、公共服务与受托资产。流动资产与非流动资产是行政单位的自用资产,公共服务与受托资产是行政单位的非自用资产。本学习情境将通过三个模块来讲述这些资产类业务核算需要使用的会计科目,以及核算内容与账务处理方法。



模块一 流动资产的核算

行政单位的流动资产是指可以在1年以内(含1年)变现或者耗用的资产。其具体包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、财政应返还额度、应收及预付款项、存货等。

一、库存现金的核算

库存现金是指行政单位留存在单位的现金。行政单位应设置“库存现金”科目,用来核算库存现金的收付及结存情况。“库存现金”账户的期末借方余额反映行政单位实际持有的库存现金。

行政单位应当严格按照国家有关现金管理的规定收支现金,并按照会计制度的规定核算现金的各项收支业务。现金收入业务较多、单独设有收款部门的行政单位,收款部门的收款员将现金存入开户银行后,将收款凭据(向银行送存现金的凭证)等一并交财务部门核收记账。行政单位应当设置现金日记账,由出纳人员根据收、付款凭证,按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了,应当计算当日的现金收入合计数、现金支出合计数和结余数,并将结余数与实际库存数核对,做到账款相符。行政单位有外币现金的,应当分别按照人民币、外币种类设置现金日记账进行明细核算。

库存现金的主要账务处理如下:

1. 提取现金的账务处理

从银行等金融机构提取现金,按照实际提取的金额,借记“库存现金”账户,贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”等账户;将现金存入银行等金融机构,借记“银行存款”账户,贷记“库存现金”账户;将现金退回单位零余额账户,借记“零余额账户用款额度”账户,贷记“库存现金”账户。

2. 借出现金的账务处理

因支付内部职工出差等所借的现金,按照实际借出的金额,借记“其他应收款”账户,贷记“库存现金”账户。在出差人员报销差旅费时,按照应报销的金额借记有关账户;按照实际借出的现金金额,贷记“其他应收款”账户;按照其差额,借记或贷记“库存现金”账户。

3. 现金收支业务的账务处理

因开展业务或其他事项收到现金,按照实际收到的金额,借记“库存现金”账户,贷记有关账户;因购买服务、商品,或者其他事项支出现金,按照实际支出的金额,借记有关账户,贷记“库存现金”账户。

4. 受托代理业务的账务处理

在收到委托方委托管理的现金时,借记“库存现金”账户,贷记“受托代理负债”账户;在支付受托代理的现金时,借记“受托代理负债”账户,贷记“库存现金”账户。

5. 现金盘查的账务处理

在每日终了的账款核对过程中,发现有待查明原因的现金溢余或短缺的,应通过“待处



理财产损失”账户核算。属于现金短缺的,应当按照实际短缺的金额,借记“待处理财产损失”账户,贷记“库存现金”账户;属于现金溢余的,应当按照实际溢余的金额,借记“库存现金”账户,贷记“待处理财产损失”账户。待查明原因后,对溢余款或短缺款进行如下处理:

① 查明原因,如为现金短缺,属于应由责任人赔偿或向有关人员追回的,应借记“其他应收款”账户,贷记“待处理财产损失”账户;如为现金溢余,属于应支付给有关人员或单位的,应借记“待处理财产损失”账户,贷记“其他应付款”账户。

② 无法查明原因,如为现金短缺,报经批准核销的,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损失”账户;如为现金溢余,报经批准后,借记“待处理财产损失”账户,贷记“其他收入”账户。

【例 2-1】 某日,丙行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 从单位的零余额账户中提取现金 6 000 元备用。

借:库存现金	6 000
贷:零余额账户用款额度	6 000

(2) 以现金支付工作人员李敏因公出差预借的差旅费,共计 4 000 元。

借:其他应收款——李敏	4 000
贷:库存现金	4 000

(3) 提供复印服务,取得复印服务收入 200 元。

借:库存现金	200
贷:其他收入——复印服务收入	200

(4) 进行现金盘查。库存现金的账面余额为 1 700 元。经盘点,发现实有现金 1 720 元,现金盘盈 20 元。现金溢余原因待查。

借:库存现金	20
贷:待处理财产损失——现金溢余	20

二、银行存款的核算

银行存款是指行政单位存入银行或其他金融机构的各种存款。行政单位应设置“银行存款”账户,用于核算银行存款的收付及结存情况。“银行存款”账户的期末借方余额反映行政单位实际存放在银行或其他金融机构的款项。

行政单位应当严格按照国家有关支付结算办法的规定办理银行存款收支业务,并按照会计制度的规定核算银行存款的各项收支业务。行政单位应当按开户银行或其他金融机构、存款种类及币种等分别设置银行存款日记账,并由出纳人员根据收、付款凭证,按照业务发生的顺序逐笔登记,每日终了结出余额。财务人员应定期将银行存款日记账与银行对账单进行核对,至少每月核对一次。月度终了,行政单位银行存款日记账余额与银行对账单余额之间如有差额,财务人员必须逐笔查明原因并进行处理,按月编制银行存款余额调节表,使两者相符。

银行存款的主要账务处理如下:

1. 存入与提取款项的财务处理

在将款项存入银行或者其他金融机构时,应借记“银行存款”账户,贷记“库存现金”“其他收入”等相关账户;在提取和支出存款时,应借记有关账户,贷记“银行存款”账户。



2. 收到存款利息与支付手续费的账务处理

在收到银行存款利息时,应借记“银行存款”账户,贷记“其他收入”等账户;在支付银行手续费或银行扣收的罚金等时,应借记“经费支出”账户,贷记“银行存款”账户。

3. 受托代理业务的账务处理

在收到受托代理的银行存款时,应借记“银行存款”账户,贷记“受托代理负债”账户;在支付受托代理的存款时,应借记“受托代理负债”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 2-2】 某月,丙行政单位发生的部分业务及其账务处理如下:

(1) 通过开户银行转账支付本月应缴纳的职工住房公积金,金额为 20 000 元。

借:其他应付款——住房公积金	20 000
贷:银行存款	20 000

(2) 收到开户银行转来的入账通知单,上面注明本月的银行存款利息为 1 200 元。

借:银行存款	1 200
贷:其他收入——利息收入	1 200

三、零余额账户用款额度的核算

零余额账户用款额度是在国库集中支付制度下,财政部门授权行政单位使用的资金额度。在国库集中支付制度下,行政单位经财政部门批准,在国库集中支付代理银行开设单位零余额账户,用于核算财政授权支付。财政部门根据预算安排和资金使用计划,定期向行政单位下达财政授权支付额度。行政单位可以在下达的额度内,自行签发授权支付指令,通知代理银行办理资金支付业务。

行政单位应设置“零余额账户用款额度”账户,用于核算实行国库集中支付的行政单位根据财政部门批复的用款计划收到或支用的零余额账户用款额度。“零余额账户用款额度”账户的期末借方余额反映行政单位尚未支用的零余额账户用款额度。年度终了,在注销单位零余额账户用款额度后,本账户应无余额。

零余额账户用款额度的主要账务处理如下:

1. 下达授权支付额度的账务处理

在财政授权支付方式下,当收到代理银行盖章的财政授权支付额度到账通知书时,应根据通知书所列数额,借记“零余额账户用款额度”账户,贷记“财政拨款收入”账户。

2. 使用和支出授权支付额度的账务处理

在按规定支用额度时,应借记“经费支出”等账户,贷记“零余额账户用款额度”账户。从零余额账户中提取现金时,应借记“库存现金”账户,贷记“零余额账户用款额度”账户。

3. 年终注销与年初恢复的账务处理

年度终了,应当将本年未下达和已经下达但未使用的授权支付额度予以注销;下年初,应当确认恢复到账的授权支付额度。具体核算方法将在“财政应返还额度”账户中详细介绍。

【例 2-3】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 收到代理银行转来的财政授权支付额度到账通知书,通知本月用于基本支出日常



公用经费的财政授权支付额度 100 000 元已经到账。

借:零余额账户用款额度	100 000
贷:财政拨款收入——基本支出拨款——日常公用经费	100 000

(2) 开出授权支付凭证,支付下年度报纸杂志订阅费 6 000 元。

借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	6 000
贷:零余额账户用款额度	6 000

四、财政应返还额度的核算

(一) 财政应返还额度的内容

财政应返还额度是指行政单位年终注销的、需要在次年恢复的、年度未实现的用款额度。在实行国库集中支付制度后,行政单位的经费由财政部门通过国库单一账户统一拨付。行政单位的年度预算指标包括财政直接支付额度和财政授权支付额度。财政直接支付额度由财政部门完成支付;财政授权支付额度下达到代理银行,由行政单位完成支付。年度终了,行政单位需要对年度未实现的用款额度进行注销,形成财政应返还额度,以待在次年予以恢复。

行政单位的财政应返还额度包括财政应返还直接额度和财政应返还授权额度。财政应返还直接额度是当年财政直接支付额度的预算指标与当年财政实际支付数的差额。财政应返还授权额度是当年财政授权支付额度的本年预算指标与当年行政单位实际支付数的差额,包括以下两个部分:

(1) 未下达的授权额度。未下达的授权额度是指当年预算已经安排,但财政部门当年没有下达到行政单位代理银行的授权额度,即授权额度的本年预算指标与当年实际下达数之间的差额。

(2) 未使用的授权额度。未使用的授权额度是指财政部门已经将授权额度下达到代理银行,但行政单位当年尚未完成实际支付的数额,即授权额度的本年下达数与当年实际使用数之间的差额。

(二) 财政应返还额度的账务处理

行政单位应设置“财政应返还额度”账户,用于核算实行国库集中支付制度的行政单位应收到财政返还的资金额度。本账户应当设置“财政直接支付”“财政授权支付”两个明细账户,进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位应收到财政返还的资金额度。

财政应返还额度的主要账务处理如下:

1. 年终注销的账务处理

(1) 注销财政直接支付额度。年度终了,行政单位根据本年度财政直接支付额度预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额,借记“财政应返还额度——财政直接支付”账户,贷记“财政拨款收入”账户。

(2) 注销财政授权支付额度。年度终了,对未使用的授权额度,行政单位依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理,借记“财政应返还额度——财政授权支付”账户,贷记“零余额账户用款额度”账户;对未下达的授权额度,行政单位本年度财政授权支付额度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的数额,借记“财政



应返还额度——财政授权支付”账户，贷记“财政拨款收入”账户。

2. 下年初恢复的账务处理

(1) 对于恢复财政直接支付额度，在收到恢复预算额度通知时，不冲销“财政应返还额度——财政直接支付”账户，只进行预算记录。待年度预算执行，在财政部门使用以前年度的财政直接支付额度发生支出时再行确认。

(2) 对于恢复财政授权支付额度，应当确认已经下达的授权额度。下年度年初，行政单位根据代理银行提供的额度恢复到账通知书进行恢复额度的相关账务处理，借记“零余额账户用款额度”账户，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”账户。

【例 2-4】 丙行政单位 2014 年度发生的业务及其账务处理如下：

(1) 本年度财政直接支付额度预算指标为 1 700 000 元，当年财政已经实际完成支付 1 630 000 元，需要注销未下达的财政直接支付额度 70 000 元。

借：财政应返还额度——财政直接支付	70 000
贷：财政拨款收入——基本支出拨款	70 000

(2) 本年度财政授权支付额度预算指标为 1 350 000 元。根据代理银行提供的对账单，本年已经下达的财政授权支付额度为 1 310 000 元。行政单位已经实际使用的授权额度为 1 300 000 元，需要注销未实现的授权额度 50 000 元。其中，未下达的授权额度为 40 000 元，未使用的授权额度为 10 000 元。

借：财政应返还额度——财政授权支付	40 000
贷：财政拨款收入——基本支出拨款	40 000
借：财政应返还额度——财政授权支付	10 000
贷：零余额账户用款额度	10 000

(3) 下年度年初，收到财政直接支付额度恢复通知书，恢复上年底注销的财政直接支付额度 70 000 元。恢复的财政直接支付额度 70 000 元并没有实际支付，因此不进行会计确认，只进行预算记录。

(4) 下年度年初，收到财政授权支付额度恢复到账通知书，上年注销的授权额度 50 000 元已经全额恢复，并且已经下达到代理银行。

借：零余额账户用款额度	50 000
贷：财政应返还额度——财政授权支付	50 000

五、应收及预付款项的核算

(一) 应收账款的核算

行政单位应设置“应收账款”账户，用于核算行政单位出租资产、出售物资等应当收取的款项。行政单位收到的商业汇票也通过本账户进行核算。本账户应当按照购货、接受服务单位(或个人)或开出、承兑商业汇票的单位等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未收回的应收账款。

应收账款应当在资产已出租或货物已出售、尚未收到款项时确认，其主要账务处理如下：

1. 出租资产发生应收账款的账务处理

对尚未收到款项的资产出租收入，在确认应收账款的同时，应先通过“其他应付款”账户



进行核算,待收回账款时,再将其净额转入“应缴财政款”账户。

(1) 行政单位出租资产尚未收到款项时,按照应收未收金额,借记“应收账款”账户,贷记“其他应付款”账户。

(2) 在收回应收账款时,借记“银行存款”等账户,贷记“应收账款”账户;同时,借记“其他应付款”账户,按照应缴纳的税费贷记“应缴税费”账户,按照扣除应缴税费后的净额贷记“应缴财政款”账户。

2. 出售物资发生应收账款的账务处理

经批准出售物资时,发生的应收账款应当通过“待处理财产损溢”账户核算。

(1) 物资已发出并到达约定状态且尚未收到款项时,按照应收未收金额,借记“应收账款”账户,贷记“待处理财产损溢”账户。

(2) 在收回应收账款时,借记“银行存款”等账户,贷记“应收账款”账户。

3. 坏账核销的账务处理

对于逾期3年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的应收账款,按规定报经批准后予以核销。核销的应收账款应在备查簿中保留登记。

(1) 在转入“待处理财产损溢”账户时,按照待核销的应收账款金额,借记“待处理财产损溢”账户,贷记“应收账款”账户。在对无法收回的应收账款予以核销时,借记“其他应付款”等账户,贷记“待处理财产损溢”账户。

(2) 对已核销但在以后期间收回的应收账款,应借记“银行存款”账户,贷记“应缴财政款”账户。

【例 2-5】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 经批准,将一闲置的房屋对外出租给甲先生。根据租赁合同,租金为每年60 000元,按季度支付。

① 房屋已经交付承租人使用,租金尚未收取。

借:应收账款——甲先生	60 000
贷:其他应付款——应缴出租收入	60 000

② 收到承租人交来的本季度租金15 000元,存入单位的银行账户。经计算,应缴税费为1 800元。

借:银行存款	15 000
贷:应收账款——甲先生	15 000
借:其他应付款——应缴出租收入	15 000
贷:应缴税费	1 800
应缴财政款——资产出租收入	13 200

(2) 经清查,逾期3年没有收到的应收账款余额为30 000元,为乙公司所欠。经查,乙公司已破产,所欠房租款30 000元确实无法收回。

① 将无法收回的应收账款余额转入待核销资产,同时上报财政部门审批。

借:待处理财产损溢——处理应收款	30 000
贷:应收账款——乙公司	30 000



② 对上述待核销的应收账款报经批准后予以核销。

借：其他应付款——应缴出租收入	30 000
贷：待处理财产损溢——处理应收款	30 000

（二）预付账款的核算

行政单位应设置“预付账款”账户，用于核算行政单位按照购货、服务合同规定预付给供应单位或个人的款项。行政单位依据合同规定支付的订金也通过本账户进行核算。行政单位支付可以收回的订金不通过本账户核算，应当通过“其他应收款”账户核算。本账户应当按照供应单位或个人进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位实际预付但尚未结算的款项。

预付账款属于非货币性资产。对行政单位购买货物、服务的预付账款，应当采用“双分录”的核算方法，在支付款项时不但要确认所形成的预付账款，还要确认发生的经费支出，以满足预算管理的要求。预付账款应当在已支付款项且尚未收到物资或服务时确认，其主要账务处理如下：

1. 预付款项的账务处理

行政单位在发生预付款项时，应借记“预付账款”账户，贷记“资产基金——预付款项”账户；同时，借记“经费支出”账户，贷记“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）、“银行存款”（单位银行账户支付）等账户。

2. 收到货物或劳务的账务处理

由于在预付款项时已经确认了经费支出，所以在收到所购物资或服务时应当冲减所对应的资产基金。在收到所购物资或服务时，应按照相应的预付账款的金额，借记“资产基金——预付账款”账户，贷记“预付账款”账户；在发生补付款项时，应按照实际补付的款项，借记“经费支出”账户，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户；在收到货物时，还应按照收到所购物资的成本，借记有关资产账户，贷记“资产基金”账户及相关明细账户。

3. 退回预付账款的账务处理

在发生当年预付账款退回时，应借记“资产基金——预付账款”账户，贷记“预付账款”账户；同时，借记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户，贷记“经费支出”账户。

在发生以前年度预付账款退回时，应借记“资产基金——预付账款”账户，贷记“预付账款”账户；同时，借记“财政应返还额度”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户，贷记“财政拨款结转”“财政拨款结余”“其他资金结转结余”等账户。

4. 坏账核销的账务处理

对逾期3年或以上、有确凿证据表明确实无法收到所购物资和服务，且无法收回的预付账款，应按照规定报经批准后予以核销。核销的预付账款应在备查账中保留登记。

（1）在转入待处理财产损溢时，按照待核销的预付账款金额，借记“待处理财产损溢”账户，贷记“预付账款”账户。报经批准予以核销时，借记“资产基金——预付账款”账户，贷记“待处理财产损溢”账户。



(2) 已核销的预付账款在以后期间又收回的,借记“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户,贷记“财政拨款结转”“财政拨款结余”“其他资金结转结余”等账户。

【例 2-6】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 为了举办某项大型会议,与甲会展中心签订合同,合同规定场地租金共计 80 000 元,预订时交纳订金 30 000 元,其余部分在会议结束后支付,订金通过零余额账户予以支付。

借:预付账款——甲会展中心 30 000
贷:资产基金——预付账款 30 000

同时,

借:经费支出——财政拨款支出——基本支出 30 000
贷:零余额账户用款额度 30 000

(2) 上述会议结束,行政单位通过零余额账户支付差额款 50 000 元。

借:资产基金——预付账款 30 000
贷:预付账款——甲会展中心 30 000

同时,

借:经费支出——行政拨款支出——基本支出 50 000
贷:零余额账户用款额度 50 000

(三) 其他应收款的核算

行政单位应设置“其他应收款”账户,用于核算行政单位除应收账款与预付账款以外的其他各项应收及预付款项,如职工预借的差旅费、拨付给内部有关部门的备用金、应向职工收取的各种垫付款项等。本账户应当按照其他应收款的类别及债务单位或个人进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未收到的其他应收款。

其他应收款的主要账务处理如下:

1. 款项发生的账务处理

因预借职工差旅费、垫付各种暂付款而发生其他应收及暂付款项时,借记“其他应收款”账户,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

2. 款项收回与转销的账务处理

在收回预借款项或转销暂付款项时,借记“银行存款”“零余额账户用款额度”账户或有关支出账户,贷记“其他应收款”账户。

3. 备用金发放的账务处理

行政单位内部实行备用金制度的,有关部门使用备用金以后应当及时到财务部门报销并补足备用金。

(1) 财政部门核定并发放备用金时,借记“其他应收款”账户,贷记“库存现金”等账户。

(2) 根据报销数用现金补足备用金定额时,借记“经费支出”账户,贷记“库存现金”等账户,报销数和拨补数都不再通过“其他应收款”账户核算。

4. 坏账核销的账务处理

对逾期 3 年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的其他应收款,按规定报经批准后予



以核销。核销的其他应收款应在备查账簿中保留登记。

(1) 在转入“待处理财产损益”账户时,按照待核销的其他应收款金额,借记“待处理财产损益”账户,贷记“其他应收款”账户。报经批准,对无法收回的其他应收款予以核销时,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损益”账户。

(2) 已核销的其他应收款在以后期间又收回的,如属于在核销年度内收回的,借记“银行存款”等账户,贷记“经费支出”账户;如属于在核销年度以后收回的,借记“银行存款”等账户,贷记“财政拨款结转”“财政拨款结余”等账户。

【例 2-7】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 王磊因公外出,预借差旅费 2 000 元,以现金支付。

借:其他应收款——王磊	2 000
贷:库存现金	2 000

(2) 王磊出差归来报销差旅费,根据审核后的差旅费票据可知,报销金额为 2 300 元,以现金补付报销差额 300 元。

借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	2 300
贷:其他应收款——王磊	2 000
库存现金	300

(3) 向后勤部门核定并发放备用金 6 000 元。

借:其他应收款——备用金——后勤部门	6 000
贷:库存现金	6 000

六、存货的核算

存货是指行政单位在工作中为耗用而储存的资产,包括材料、燃料、包装物和低值易耗品等。行政单位为开展业务活动会耗用一定的材料用品,这些材料用品数量较大,需要进入仓库进行管理,在领用时形成支出。

行政单位应设置“存货”账户,用于核算行政单位在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的各种物资,包括材料、燃料、包装物、低值易耗品及未达到固定资产标准的家具、用具、装具等。行政单位接受委托人指定受赠人的转赠物资,应当通过“受托代理资产”账户进行核算,不通过本账户进行核算。行政单位随买随用的零星办公用品等,可以在购进时直接列作支出,不通过本账户进行核算。本账户应当按照存货的种类、规格和保管地点等进行明细核算。行政单位有委托加工存货业务的,应当在本账户下设置“委托加工存货成本”账户。对于出租、出借的存货,应当设置备查簿进行登记。本账户的期末借方余额反映行政单位存货的实际成本。

存货属于非货币性资产。行政单位的存货应当采用“双分录”的核算方法,同时确认所取得的存货成本和形成的经费支出。存货应当在其到达存放地点并验收时确认,按照实际发生成本进行初始计量。

(一) 取得存货的核算

行政单位取得存货的方式包括购入、接受捐赠、无偿调入、委托加工等。

1. 购入存货的核算

购入的存货的成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费及其他使存货达到



目前场所和状态所发生的支出。

购入的存货经验收入库,按照确定的成本,借记“存货”账户,贷记“资产基金——存货”账户;同时,按照实际支出的金额,借记“经费支出”账户,贷记“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)、“银行存款”(财政直接支付)等账户;对尚未付款的,应当按照应付未付的金额,借记“待偿债净资产”账户,贷记“应付账款”账户。

2. 接受捐赠与无偿调入存货的核算

接受捐赠、无偿调入的存货的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,但依法经过资产评估的,其成本应当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,也未经评估的,其成本比照同类或类似存货的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据且未评估,同类或类似存货的市场价格也无法可靠取得的,其成本按照名义金额(人民币1元)确定。

接受捐赠、无偿调入的存货经验收入库,按照确定的成本,借记“存货”账户,贷记“资产基金——存货”账户;同时,按照实际支付的相关税费、运输费等金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

3. 委托加工存货的核算

委托加工的存货的成本按照未加工存货的成本加上加工费用和往返运输费等确定。

委托加工的存货出库,应借记“存货——委托加工存货成本”账户,贷记“存货”账户下加工的存货品种的明细账户。在支付加工费用和相关运输费等时,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户;同时,按照相同的金额,借记“存货——委托加工存货成本”账户,贷记“资产基金——存货”账户。在委托加工完成的存货验收入库时,应按照委托加工存货的成本,借记“存货”账户下加工完成后存货品种的明细账户,贷记“存货——委托加工存货成本”账户。

【例 2-8】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 以政府集中采购的方式购入一批 B 材料,总计 30 000 元。款项已经通过财政直接支付方式支付,材料已经验收入库。

借:存货——B 材料	30 000
贷:资产基金——存货	30 000
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	30 000
贷:财政拨款收入——基本支出拨款	30 000

(2) 接受某企业捐赠的 E 材料,所附发票表明其价值为 7 000 元。材料已由捐赠企业运达行政单位的仓库。

借:存货——E 材料	7 000
贷:资产基金——存货	7 000

(3) 从其他单位无偿调入一台专用工具。该工具并无证明其价值的凭证,但行政单位有一台与其类似的设备,目前的市场价值为 670 元。设备在调入时发生运费 30 元,以现金支付。

借:存货——专用工具	700
贷:资产基金——存货	700



借:经费支出——财政拨款支出——基本支出 30
贷:库存现金 30

(4) 委托某企业加工 A 材料, A 材料的账面余额为 4 000 元。

① 将 A 材料的账面余额转入委托加工存货成本。

借:存货——委托加工存货成本 4 000
贷:存货——A 材料 4 000

② 通过零余额账户向加工企业支付加工费 1 000 元。

借:经费支出——财政拨款支出——基本支出 1 000
贷:零余额账户用款额度 1 000

借:存货——委托加工存货成本 1 000
贷:资产基金——存货 1 000

③ 委托加工完成,加工后的 A 材料已经交付行政单位,并验收入库。

借:存货——A 材料 5 000
贷:存货——委托加工存货成本 5 000

(二) 发出存货的核算

行政单位发出存货包括业务活动领用存货、对外捐赠存货、无偿调出存货和对外出售、置换换出存货等事项。在存货发出时,应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经确定,不得随意变更。

1. 业务活动领用存货的核算

由于行政单位在存货取得时已经确认了经费支出,所以业务活动领用存货直接冲减其所对应的资产基金,不再确认经费支出。因开展业务活动等领用、发出存货,应按照领用、发出存货的实际成本,借记“资产基金——存货”账户,贷记“存货”账户。

2. 对外捐赠、无偿调出存货的核算

经批准,对外捐赠、无偿调出存货时,应按照对外捐赠、无偿调出存货的实际成本,借记“资产基金——存货”账户,贷记“存货”账户。对于对外捐赠、无偿调出存货发生的由行政单位承担的运输费等支出,应借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”账户。

3. 对外出售、置换换出存货的核算

(1) 经批准对外出售。对于置换换出的存货,应当按照相关存货的实际成本,借记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户,贷记“存货”账户。

(2) 在实现出售、置换换出时,借记“资产基金——存货”账户,贷记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户。

(3) 在出售、置换换出存货的过程中收到的价款、补价等收入,应借记“库存现金”“银行存款”“应收账款”等账户,贷记“待处理财产损益——处理净收入”账户。

(4) 在出售、置换换出存货过程中发生相关费用,应借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“库存现金”“银行存款”“应缴费用”等账户。

(5) 在出售、置换换出完毕并收回相关的应收账款后,应按照处理收入扣除相关税费后的净收入,借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“应缴财政款”账户。如果处置



收入小于相关税费,则按照相关税费减去处置收入后的净支出,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损溢——处理净收入”账户。

【例 2-9】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 业务活动领用甲材料一批,价值 2 000 元。

借:资产基金——存货	2 000
贷:存货——甲材料	2 000

(2) 经批准,将不再需要的乙材料对外出售,其账面余额为 4 500 元,按评估价值确定的销售价格为 3 000 元。

① 批准销售后,将乙材料的账面余额转入“待处理财产损溢”账户。

借:待处理财产损溢——待处理财产价值	4 500
贷:存货——乙材料	4 500

② 将乙材料交付购买单位,实现销售。

借:资产基金——存货	4 500
贷:待处理财产损溢——待处理财产价值	4 500

③ 收到乙材料销售价款 3 000 元,存入单位的银行账户。

借:银行存款	3 000
贷:待处理财产损溢——处理净收入	3 000

④ 销售乙材料应缴增值税 51 元。

借:待处理财产损溢——处理净收入	51
贷:应缴税费——应缴增值税	51

⑤ 存货出售结束后,将处理净收入转入应缴财政款。

借:待处理财产损溢——处理净收入	2 949
贷:应缴财政款	2 949

(三) 存货报废、毁损的核算

(1) 转入“待处理财产损溢”账户。报废、毁损的存货应当转入“待处理财产损溢”账户,按照相关存货的账面余额,借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户,贷记“存货”账户。

(2) 批准核销。报经批准予以核销时,借记“资产基金——存货”账户,贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户。

(3) 变价收入与清理费用。在损毁报废存货的处理过程中取得的残值变价收入,发生的相关费用,通过“待处理财产损溢——处理净收入”账户核算。

(4) 清理损益。处置完成后,若“待处理财产损溢”账户的余额在贷方,则借记“待处理财产损溢——处理净收入”账户,贷记“应缴财政款”账户;若其余额在借方,则借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损溢——处理净收入”账户。

【例 2-10】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

P 材料经批准予以报废,其账面余额为 8 000 元。在处理该材料的过程中发生清理费用 400 元,取得变价收入 150 元。

① 将报废材料的账面余额转入“待处理财产损溢”账户。

借:待处理财产损溢——待处理财产价值	8 000
--------------------	-------



贷:存货——P材料	8 000
② 报经批准予以核销。	
借:资产基金	8 000
贷:待处理财产损溢——待处理财产价值	8 000
③ 支付清理费用,取得变价收入。	
借:待处理财产损溢——处理净收入	400
贷:银行存款	400
借:银行存款	150
贷:待处理财产损溢——处理净收入	150
④ 清理损益转出。	
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	250
贷:待处理财产损溢——处理净收入	250

(四) 存货清查盘点的核算

行政单位对存货应当定期进行清查盘点,每年至少盘点一次;对发生的存货盘盈、盘亏,应当及时查明原因,按规定报经批准后进行账务处理。

1. 存货盘盈的核算

对于盘盈的存货,按照取得同类或类似存货的实际成本确定入账价值;没有同类或类似存货的实际成本,按照同类或类似存货的市场价格确定入账价值;同类或类似存货的实际成本或市场价格无法可靠取得的,按照名义金额入账。具体账务处理如下:按照确定的入账价值,借记“存货”账户,贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户;报经批准予以处理时,借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户,贷记“资产基金——存货”账户。

2. 存货盘亏的核算

在将盘亏的存货转入“待处理财产损溢”账户时,按照其账面余额,借记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户,贷记“存货”账户。报经批准予以核销时,借记“资产基金——存货”账户,贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”账户。

【例 2-11】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 年终进行存货的清查盘点,发现 A 材料盘盈 5 件,价值 800 元。

借:存货——A材料	800
贷:待处理财产损溢——待处理财产价值	800

报经批准后予以入账。

借:待处理财产损溢——待处理财产价值	800
贷:资产基金——存货	800

(2) 发现盘亏 B 材料 30 千克,账面余额为 2 000 元。

借:待处理财产损溢——待处理财产价值	2 000
贷:存货——B材料	2 000

报经批准予以核销。

借:资产基金——存货	2 000
贷:待处理财产损溢——待处理财产价值	2 000



模块二 非流动资产的核算

行政单位的非流动资产包括固定资产、在建工程 and 无形资产等。为了同行政单位自用资产区别开来,本书将公共服务和受托资产单独归为一类,单独设置一个模块进行介绍。

一、固定资产的核算

(一) 固定资产的内容

固定资产是指使用期限超过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。行政单位的固定资产必须同时具备以下两个条件:一是使用时间在1年以上(不含1年),二是单位价值在规定标准以上。

《行政单位财务规则》对固定资产的单位价值标准进行了规范,要求一般设备的单位价值在1 000元以上,专用设备的单位价值在1 500元以上。单位价值虽未达到规定标准,但是耐用时间超过1年(不含1年)的大批同类物资,应当作为固定资产进行核算。

行政单位的固定资产一般分为六类:房屋及构筑物,通用设备,专用设备,文物和陈列品,图书、档案,家具、用具、装具及动植物。

(二) 核算固定资产的注意事项

固定资产的核算应当注意以下几点:

(1) 固定资产的划分,应当考虑固定资产折旧的需要。固定资产的各组成部分具有不同的使用寿命,适合不同的折旧率,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

(2) 固定资产的核算内容是处于使用状态的固定资产。购入需要安装的固定资产,应当先通过“在建工程”账户进行核算,安装完毕交付使用时再转入“固定资产”账户进行核算。

(3) 设备类固定资产中包含的软件,应当按照其是否不可或缺进行区分。行政单位的软件,如果其构成相关硬件不可缺少的组成部分,则应当将该软件的价值包括在所属硬件价值中,一并作为固定资产,通过“固定资产”账户进行核算;如果其不构成相关硬件不可缺少的组成部分,则应当将该软件作为无形资产,通过“无形资产”账户进行核算。

(4) 房屋及构筑物所包含的土地使用权,应当按照支付的价款能否分清进行区分。行政单位购建房屋及构筑物不能够分清支付价款中的房屋及构筑物与土地使用权部分的,应当全部作为固定资产,通过“固定资产”账户进行核算;能够分清支付价款中的房屋及构筑物与土地使用权部分的,应当将其中的房屋及构筑物部分作为固定资产,通过“固定资产”账户进行核算,并将其中的土地使用权部分作为无形资产,通过“无形资产”账户进行核算;境外行政单位购买具有使用权的土地,应作为固定资产通过“固定资产”账户进行核算。

(5) 行政单位借入、以经营租赁方式租入的固定资产,不通过“固定资产”账户进行核算,应当设置备查簿进行登记。

(三) 固定资产增加的核算

行政单位的固定资产在取得时进行初始确认。固定资产的取得方式包括购入、换入、无偿调入、接受捐赠,以及自行建造、改建、扩建等。购入、换入、无偿调入、接受捐赠不需要安



装的固定资产,在固定资产验收合格时确认;需要安装的固定资产,在固定资产安装完成交付使用时确认。自行建造、改建、扩建固定资产,在建造完成交付使用时确认。行政单位取得固定资产时,应当按照固定资产成本入账。

固定资产属于非货币性资产。行政单位的固定资产应当采用“双分录”的核算方法,同时确认取得的固定资产原值和发生的经费支出。

1. 购入固定资产的核算

购入固定资产的成本包括实际支付的购买价款、相关税费,使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,按照各项固定资产同类或类似固定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入账价值。购入固定资产的核算分为以下三种情况:

(1) 购入不需要安装的固定资产,按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”账户,贷记“资产基金——固定资产”账户;同时,按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“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)、“银行存款”(单位存款账户支付)等账户。

(2) 购入需要安装的固定资产,先通过“在建工程”账户进行核算。在安装完工交付使用时,借记“固定资产”账户,贷记“资产基金——固定资产”账户;同时,借记“资产基金——在建工程”账户,贷记“在建工程”账户。

(3) 通过分期付款或扣留质量保证金购入固定资产的,在取得固定资产时,按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”账户(不需要安装)或“在建工程”账户(需要安装),贷记“资产基金——固定资产/在建工程”账户;同时,按照已实际支付的价款,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户;按照应付未付的款项或扣留的质量保证金等金额,借记“待偿债净资产”账户,贷记“应付账款”账户(偿还期限不超过1年)或“长期应付款”账户(偿还期限超过1年)。

【例 2-12】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 通过政府集中采购方式购入一批网络设备,价值 600 000 元,款项以财政直接支付的方式支付。该设备不需要安装,已经通过验收。

借:固定资产——通用设备——网络设备	600 000
贷:资产基金——固定资产	600 000
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	600 000
贷:财政拨款收入——基本支出拨款	600 000

(2) 购入一批不需要安装的设备,价值 30 000 元,该设备已经通过验收。合同约定取得该设备时通过单位的零余额账户支付 80% 的货款,共计 24 000 元,剩余款项 6 000 元为扣留的质量保证金,如设备无质量问题,则在 3 个月后支付。

借:固定资产——通用设备	30 000
贷:资产基金——固定资产	30 000
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	24 000
贷:零余额账户用款额度	24 000



借:待偿债净资产	6 000
贷:应付账款	6 000

2. 建造固定资产的核算

工程完工交付使用时,按照自行建造过程中发生的实际支出,借记“固定资产”账户,贷记“资产基金——固定资产”账户;同时,借记“资产基金——在建工程”账户,贷记“在建工程”账户。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,待确定实际成本后再进行调整。

【例 2-13】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

自行建造的一台专用设备完工,已经验收并交付使用,其建造成本为 33 000 元。

借:固定资产——专用设备	33 000
贷:资产基金——固定资产	33 000
借:资产基金——在建工程	33 000
贷:在建工程——专用设备	33 000

3. 改扩建固定资产的核算

在原有基础上改建、扩建、修缮的固定资产,其成本按照原固定资产的账面价值加上改建、扩建、修缮发生的支出,再扣除固定资产拆除部分的账面价值后的金额确定。

(1) 在将固定资产转入改建、扩建、修缮时,如果增加固定资产的效能,则按照固定资产的账面价值,借记“在建工程”账户,贷记“资产基金——在建工程”账户。同时,按照固定资产的账面价值,借记“资产基金——固定资产”账户;按照固定资产已计提折旧,借记“累计折旧”账户;按照固定资产的账面余额,贷记“固定资产”账户。

(2) 在工程完工交付使用时,按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”账户,贷记“资产基金——固定资产”账户;同时,借记“资产基金——在建工程”账户,贷记“在建工程”账户。

【例 2-14】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 对原有的一项专用设备进行扩建,提升该设备的效能。该设备的账面余额为 80 000 元,已提折旧 20 000 元。

借:在建工程——专用设备	60 000
贷:资产基金——在建工程	60 000
借:资产基金——固定资产	60 000
累计折旧——固定资产累计折旧	20 000
贷:固定资产——专用设备	80 000

(2) 上述扩建工程发生支出 12 000 元,所用资金为财政拨款项目经费。

借:在建工程——专用设备	12 000
贷:资产基金——在建工程	12 000
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	12 000
贷:财政拨款收入——项目支出拨款	12 000

(3) 专用设备扩建工程完工,设备交付使用。

借:固定资产——专用设备	72 000
贷:资产基金——固定资产	72 000



借:资产基金——在建工程	72 000
贷:在建工程——专用设备	72 000

4. 置换固定资产的核算

置换换入的固定资产,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,加上为换入固定资产支付的其他费用(运输费等)确定。按照确定金额,借记“固定资产”账户(不需要安装)或“在建工程”账户(需要安装),贷记“资产基金——固定资产/在建工程”账户;按照实际支付的补价、相关税费、运输费等,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

【例 2-15】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

与另一单位进行资产置换,用甲设备置换乙设备。换出的甲设备的账面余额为 100 000 元,累计折旧为 40 000 元。根据相关规定,该行政单位对换出的甲设备进行了资产评估,评估价值为 70 000 元。根据置换协议,该行政单位通过银行转账支付置换补价款 15 000 元,无其他费用发生。

借:固定资产——乙设备	85 000
贷:资产基金——固定资产	85 000
借:经费支出——其他资金支出——项目支出	15 000
贷:银行存款	15 000

5. 接受捐赠及无偿调入固定资产的核算

接受捐赠、无偿调入的固定资产,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,但依法经过资产评估的,其成本应当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、也未经评估的,其成本按照同类或类似固定资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据也未经评估,其同类或类似固定资产的市场价格也无法可靠取得的,其应当按照名义金额(人民币 1 元)入账。

接受捐赠、无偿调入的固定资产,按照确定的成本,借记“固定资产”账户(不需要安装)或“在建工程”账户(需要安装),贷记“资产基金——固定资产/在建工程”账户;按照实际支付的相关税费、运输费等,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

【例 2-16】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

接受捐赠一批图书,所附发票标明价值为 50 000 元。同时,收到捐赠的字画一幅,没有证明其价值的相关凭据,同类或类似字画的市场价格也无法可靠取得。捐赠过程中无相关费用发生。

借:固定资产——图书	50 000
贷:资产基金——固定资产	50 000
借:固定资产——文物和陈列品	1
贷:资产基金——固定资产	1

(四) 固定资产折旧的核算

固定资产在使用过程中由于磨损等因素会导致价值贬损。为了真实地反映固定资产的价值,行政单位可以建立固定资产折旧制度,对固定资产进行后续计量。折旧是指在固定资



产使用寿命内,按照确定的方法对应折旧金额进行系统分摊。

《行政单位会计制度》规定:“行政单位对固定资产、公共基础设施是否计提折旧由财政部另行规定。”如果行政单位需要准确反映固定资产的价值,提供的会计信息兼顾预算管理与财务管理的需要,则应当建立固定资产折旧制度。

固定资产折旧的范围主要包括房屋及构筑物,通用设备,专用设备,家具、用具、装具等。下列固定资产不计提折旧:文物及陈列品,图书、档案,动植物,以名义金额入账的固定资产,境外行政单位持有的能够与房屋及构筑物区分、拥有所有权的土地。

行政单位一般应当采用年限平均法或工作量法计提固定资产折旧。行政单位固定资产的应折旧金额为其成本,在计提固定资产折旧时不考虑预计净残值。固定资产折旧额的计算公式为

$$\text{固定资产年折旧额} = \text{固定资产原值} \div \text{预计使用年限}$$

$$\text{固定资产月折旧额} = \text{固定资产年折旧额} \div 12$$

行政单位一般应当按月计提固定资产折旧。当月增加的固定资产当月不计提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产当月照提折旧,从下月起不提折旧。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,规范管理。

行政单位的固定资产在取得时采用“双分录”的核算方法,其成本已经一次性计入当期支出。为兼顾行政单位预算管理和财务管理的需要,行政单位会计采用了“虚提”折旧的模式,即在计提折旧时冲减其对应的资产基金,而非计入当期支出。在按月计提固定资产折旧时,按照应计提的折旧金额,借记“资产基金——固定资产”账户,贷记“累计折旧”账户。

【例 2-17】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

根据固定资产折旧计算表,当月计提固定资产折旧共计 40 000 元。

借:资产基金——固定资产	40 000
贷:累计折旧——固定资产累计折旧	40 000

(五) 固定资产后续支出的核算

固定资产的后续支出是指固定资产在投入使用以后期间发生的与固定资产使用效能、使用状态直接相关的各种支出,如改建、扩建、修良、修理、重装等事项发生的支出。对与固定资产有关的后续支出,应分别按以下情况进行处理:

1. 增加固定资产效能的支出

为增加固定资产使用效能或延长使用寿命发生的改建、扩建或修缮等后续支出,应当计入固定资产成本,通过“在建工程”账户核算,完工交付使用时再转入“固定资产”账户。

2. 维护固定资产的支出

为维护固定资产正常使用而发生的日常修理等后续支出,应当计入当期支出,但不计入固定资产成本,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

【例 2-18】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

对某专用设备进行使用效能提升的改造,该项工程已完工并通过验收,发生支出共计 50 000 元。同时,对该设备所在地的空调设备进行了日常维护,发生项目支出 300 元,款项



通过零余额账户支付。

(1) 设备完工验收。

借:资产基金——在建工程	50 000
贷:在建工程——专用设备	50 000
借:固定资产——专用设备	50 000
贷:资产基金——固定资产	50 000

(2) 维护空调设备。

借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	300
贷:零余额账户用款额度	300

(六) 处置固定资产的核算

行政单位固定资产的处置包括出售、置换换出、无偿调出、对外捐赠、报损等。行政单位处置固定资产应当按照国家有关规定办理,并经主管部门审核同意后报同级财政部门审批。

1. 转入待处置资产的核算

(1) 固定资产出售、置换换出、毁损、报废等,应当通过“待处理财产损益”账户进行核算。按照处置固定资产的账面价值,借记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户;按照已计提折旧,借记“累计折旧”账户;按照固定资产的账面余额,贷记“固定资产”账户。

(2) 固定资产无偿调出、对外捐赠,直接冲减其账面记录。按照固定资产的账面价值,借记“资产基金——固定资产”账户;按照已计提折旧,借记“累计折旧”账户;按照固定资产的账面余额,贷记“固定资产”账户。无偿调出、对外捐赠固定资产发生由行政单位承担的拆除费用、运输费等,按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

2. 冲销待处置资产的核算

在实现固定资产的出售、置换换出,或毁损、报废的固定资产经批准予以核销时,按照待处理固定资产的账面价值,借记“资产基金——固定资产”账户,贷记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户。

3. 处置收入与费用的核算

对在处置资产的过程中收到的价款(包括出售价款、补价收入、残值变价收入等),按照实际收到的金额,借记“库存现金”“银行存款”等账户,贷记“待处理财产损益——处理净收入”账户;按照发生的费用,借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“库存现金”“银行存款”“应缴税费”等账户。

4. 处置净损益的核算

处置完毕并收回相关的应收账款后,按照处置收入和扣除相关税费后的净收入,借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“应缴财政款”账户。如果处置收入小于相关税费,则按照相关税费减去处置收入后的净支出,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损益——处理净收入”账户。

【例 2-19】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

报主管部门和同级财政部门审批同意,将一台不需要的通用设备对外出售。



(1) 该设备的账面余额为 48 000 元,已计提折旧 15 000 元,将其账面价值 33 000 元转入待处置资产。

借:待处理财产损益——待处理资产价值	33 000
累计折旧——固定资产累计折旧	15 000
贷:固定资产——通用设备	48 000

(2) 该通用设备已售出。

借:资产基金——固定资产	33 000
贷:待处理财产损益——待处理资产价值	33 000

(3) 出售该设备取得价款 25 000 元,款项已经收到并存入银行。出售该设备应缴税费 1 200 元,以银行转账方式支付运费 300 元。

借:银行存款	25 000
贷:待处理财产损益——处理净收入	25 000
借:待处理财产损益——处理净收入	1 500
贷:应缴税费	1 200
银行存款	300

(4) 出售该设备的净收入 23 500 元按规定缴入国库。

借:待处理财产损益——处理净收入	23 500
贷:应缴财政款	23 500

(七) 固定资产清查盘点的核算

行政单位应当定期对固定资产进行清查盘点,每年至少盘点一次。固定资产发生盘盈、盘亏的,应当及时查明原因,按照规定报经批准后进行账务处理。

1. 固定资产盘盈的核算

盘盈的固定资产按照取得同类或类似固定资产的实际成本确定入账价值;没有同类或类似固定资产的实际成本的,按照同类或类似固定资产的市场价格确定入账价值;同类或类似固定资产的实际成本或市场价格无法可靠取得的,按照名义金额入账。盘盈的固定资产按照确定的入账价值,借记“固定资产”账户,贷记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户;报经批准予以处理时,借记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户,贷记“资产基金——固定资产”账户。

2. 固定资产盘亏的核算

盘亏的固定资产按照盘亏固定资产的账面价值,借记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户;按照已计提的折旧,借记“累计折旧”账户;按照固定资产的账面余额,贷记“固定资产”账户。报经批准予以核销时,借记“资产基金”账户,贷记“待处理财产损益——待处理资产价值”账户。

【例 2-20】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

年终进行固定资产清查,盘盈打印机一台,其重置市场价格为 1 000 元。

(1) 将打印机的账面价值转入待处置资产,同时报同级财政部门。

借:固定资产——通用设备	1 000
贷:待处理财产损益——待处理资产价值	1 000



根据财政部门的批复,该打印机予以入账。

借:待处理财产损溢——待处理资产价值	1 000
贷:资产基金——固定资产	1 000

(2) 年终进行固定资产清查,盘亏专用设备一台,其账面余额为 4 000 元,已计提折旧 2 800 元。

借:待处理财产损溢——待处理资产价值	1 200
累计折旧	2 800
贷:固定资产——专用设备	4 000

根据财政部门的批复,该专用设备予以核销。

借:资产基金——固定资产	1 200
贷:待处理财产损溢——待处理资产价值	1 200

二、在建工程的核算

(一) 在建工程的内容

在建工程是指行政单位已经发生必要支出,但尚未交付使用的建设工程。行政单位在建工程包括建筑工程、设备安装工程 and 信息系统建设工程。建筑工程是指为新建、改建、扩建、修缮房屋和附属构筑物而进行的工程项目。设备安装工程是指为保证设备的正常运转而进行的设备装配、调试工程项目。信息系统建设工程是指为建设管理信息系统而进行的工程项目。

(二) 在建工程的账务处理

行政单位应设置“在建工程”账户,用于核算行政单位已经发生必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑、设备安装工程 and 信息系统建设工程的实际成本。不能够增加固定资产、公共基础设施使用效能或延长其使用寿命的修缮、维护等,不通过本账户核算。本账户应当按照具体工程项目等进行明细核算。需要分摊计入不同工程项目的间接工程成本,应当通过本账户下设置的“待摊投资”明细账户进行核算。在建工程应当在属于在建工程的成本发生时予以确认。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未完工的在建工程的实际成本。

在建工程属于非货币性资金。行政单位的在建工程需要采用“双分录”的核算方法,同时确认取得的在建工程成本和发生的经费支出。

行政单位的基本建设投资应当按照国家有关规定单独建账、单独核算,同时按照会计制度的规定至少按月并入“在建工程”账户及其他相关账户。行政单位应当在“在建工程”账户下设置“基建工程”明细账户,用于核算由基本建设账并入的在建工程成本。

【例 2-21】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

与某建筑公司签订建筑合同,由其承包对会议室进行修缮的工程。

(1) 将会议室的账面价值转入“在建工程”账户。会议室的账面余额为 200 000 元,已经计提折旧 40 000 元。

借:在建工程——会议室修缮工程	160 000
贷:资产基金——在建工程	160 000



借:资产基金——固定资产	160 000
累计折旧	40 000
贷:固定资产——房屋及构筑物	200 000

(2) 合同规定工程款 50 000 元在完工时一次性支付,并通过财政直接支付的方式拨付给施工企业。

借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	50 000
贷:财政拨款收入——项目支出拨款	50 000
借:在建工程——会议室修缮工程	50 000
贷:资产基金——在建工程	50 000

(3) 会议室修缮工程完工,并通过工程验收。工程实际成本为 210 000 元。

借:资产基金——在建工程	210 000
贷:在建工程——会议室修缮工程	210 000
借:固定资产——房屋及构筑物	210 000
贷:资产基金——固定资产	210 000

【例 2-22】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 为完成 A 专项项目购入一套需要安装、调试的专业设备。设备价值及运费共计 56 500 元,款项通过单位的零余额账户支付。

借:在建工程——设备安装工程	56 500
贷:资产基金——在建工程	56 500
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	56 500
贷:零余额账户用款额度	56 500

(2) 通过零余额账户支付设备安装费 3 500 元。

借:在建工程——设备安装工程	3 500
贷:资产基金——在建工程	3 500
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	3 500
贷:零余额账户用款额度	3 500

(3) 设备安装完工,通过验收并交付使用。工程实际成本为 60 000 元。

借:资产基金——在建工程	60 000
贷:在建工程——设备安装工程	60 000
借:固定资产——专用设备	60 000
贷:资产基金——固定资产	60 000

(三) 基建并账的核算

行政单位若有基本建设投资,并已经按照国家有关规定建账,应当至少按月将基金建设账的数据并入行政单位会计的“大账”,以保证会计信息的完整性。

1. 资产、负债和净资产类并账的核算

在执行新会计制度后的基建账数据并入时,需要将基建账各资产、负债和净资产类账户的本期发生额的净额并入“大账”。会计账户的本期发生额的净额是指该账户本期借方发生额与贷方发生额的差额。资产类账户的本期发生额的净额通常在借方(“累计折旧”等账户



除外),负债和净资产类账户的本期发生额的净额通常在贷方(“待偿债净资产”等账户除外)。在并账过程中,根据“大账”账户和基建账中对应的账户关系,按照基建账中相关账户本期发生额的借方净额,借记“大账”中的对应账户;按照基建账中相关账户本期发生额的贷方净额,贷记“大账”中的对应账户。

【例 2-23】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

月末,基建账“银行存款”账户的借方发生额为 900 000 元,贷方发生额为 870 000 元,需要并入“大账”的“银行存款”账户的借方净额为 30 000 元。

借:银行存款(“大账”)	30 000
贷:银行存款(基建账)	30 000

2. 收入支出类并账的核算

(1) 收入账户的并入。按照基建账中“基建拨款”账户的本期贷方发生额中归属于同级财政拨款的部分,贷记“大账”中的“财政拨款收入”账户;其余部分,贷记“大账”中的“其他收入”账户。按照基建账中的“上级拨入资金”账户的本期贷方发生额,贷记“大账”中的“其他收入”账户。

(2) 支出账户的并入。根据新会计制度规定的支出确认原则,对基建账中相关账户的本期发生额进行分析计算,按照计算出的数额,借记“大账”中的“经费支出”账户。

完成了资产、负债、净资产、收入和支出的基建账数据的并入处理后,可将编写的会计分录中涉及“大账”的会计账户进行合并,形成汇总并账会计分录,在试算平衡后计入单位的“大账”。

【例 2-24】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

月末基建账中“基建拨款”账户的本期贷方发生额为 50 000 元,属于同级财政拨款部分的金额为 40 000 元。

借:相关账户(基建账)	50 000
贷:财政拨款收入(“大账”)	40 000
其他收入(“大账”)	10 000

三、无形资产的核算

(一) 无形资产的内容

无形资产是指不具有实物形态而能够为使用者提供某种权利的货币性资产,包括著作权、土地使用权、专利权、非专利技术。行政单位购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件,应当作为无形资产进行核算。无形资产是行政单位资产的重要组成部分,在行政单位开展各项业务活动中发挥着重要的作用。

(二) 无形资产的账户设置

行政单位应设置“无形资产”账户,用于核算行政单位各项无形资产的原价。本账户应当按照无形资产的类别、项目等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位无形资产的原价。

(三) 取得无形资产的核算

行政单位的无形资产在取得时进行初始确认。无形资产的取得方式包括外购、委托开发、自行开发、置换、接受捐赠、无偿调入等。无形资产的取得,应当完成对其权属的规定登



记,或者获得其他证明材料。

无形资产属于非货币性资产。行政单位应对无形资产采用“双分录”的核算方式,同时确认取得的无形资产成本和发生的经费支出。外购无形资产的成本包括实际支付的购买价款、相关税费,以及可归属于该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

1. 委托开发无形资产的核算

委托软件公司开发软件,视同外购无形资产进行处理。

(1) 在软件开发前按照合同约定预付开发费用时,借记“预付账款”账户,贷记“资产基金——预付款项”账户;同时,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

(2) 软件开发完成交付使用,并支付剩余或全部软件开发费用时,按照软件开发费用总额,借记“无形资产”账户,贷记“资产基金——无形资产”账户;按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户;按照冲销的预付开发费用,借记“资产基金——预付款项”账户,贷记“预付账款”账户。

2. 自行开发并按法律程序申请取得无形资产的核算

自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确定成本。

(1) 在取得无形资产时,按照确定的成本,借记“无形资产”账户,贷记“资产基金——无形资产”账户;同时,按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

(2) 在依法取得无形资产前发生的研究开发支出,应当于发生时直接计入当期支出,但不计入无形资产的成本,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

3. 置换换入无形资产的核算

置换取得的无形资产,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,加上为换入无形资产支付的其他费用(如登记费等)确定。置换取得的无形资产,按照确定的成本,借记“无形资产”账户,贷记“资产基金——无形资产”账户;按照实际支付的补价、相关税费等,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

4. 接受捐赠、无偿调入无形资产的核算

接受捐赠、无偿调入的无形资产,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得,但依法经过资产评估的,其成本应当按照评估价值加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得,也未经评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定;没有相关凭据且未经评估,其同类或类似无形资产的市场价格也无法可靠取得的,所取得的无形资产应当按照名义金额入账。在接受捐赠、无偿调入无形资产时,按照确定的无形资产的成本,借记“无形资产”账户,贷记“资产基金——无形资产”账户;按照发生的相关税费,借记“经费支出”账户,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。



【例 2-25】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

委托某软件公司开发一项应用软件,开发费用为 80 000 元。

(1) 合同规定,在软件开发前,该行政单位应预先支付开发款 30 000 元,通过零余额账户支付,款项为项目支出经费。

借:预付账款——某软件公司	30 000
贷:资产基金——预付款项	30 000
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	30 000
贷:零余额账户用款额度	30 000

(2) 在开发完成交付使用后,该行政单位通过零余额账户支付剩余开发费用 50 000 元。

借:无形资产——专利权	80 000
贷:资产基金——无形资产	80 000
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	50 000
贷:零余额账户用款额度	50 000
借:资产基金——预付款项	30 000
贷:预付账款——某软件公司	30 000

【例 2-26】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

自行开发一项专利技术,并按法律程序申请取得专利证书。在开发、研究该项技术前期,发生支出共计 66 000 元,在发生时已经直接计入当期经费支出。在申请专利时,支付专利注册费、律师聘请费共计 4 500 元,并通过单位的零余额账户支付。

借:无形资产——专利权	4 500
贷:资产基金——无形资产	4 500
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	4 500
贷:零余额账户用款额度	4 500

(四) 摊销无形资产的核算

为了真实反映无形资产的价值,行政单位应当建立无形资产摊销制度,对无形资产进行后续计量。摊销是指在无形资产使用寿命内,按照确定的方法对应摊销金额进行系统分摊。除以名义金额计量无形资产外,行政单位应当按规定分期摊销无形资产的成本。

1. 账户设置

行政单位应设置“累计摊销”账户,用于核算行政单位无形资产计提的累计摊销。本账户应当按照无形资产的类别、项目等进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位计提的无形资产摊销累计数。

2. 摊销方法

行政单位应当采用年限平均法计提无形资产摊销。计算公式为

$$\text{无形资产的年摊销额} = \text{无形资产应摊销金额} \div \text{摊销年限}$$

$$\text{无形资产的月摊销额} = \text{无形资产的年摊销额} \div 12$$

(1) 无形资产的摊销年限。行政单位应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限:法律规定了有效年限的,按照法律规定的有效年限作为摊销年限;法律没有规定有效年限的,按照相关合同或单位申请书中的收益年限作为摊销年限;法律没有规定有效年限,且相关合



同或单位申请书也没有规定收益年限的,按照不少于 10 年的期限摊销。非大批量购入、单价小于 1 000 元的无形资产,可以于购买的当期一次将成本全部摊销。

(2) 无形资产应摊销金额。行政单位无形资产的应摊销金额为其成本。行政单位应当自无形资产取得当月起,按月计提摊销;无形资产减少的当月,不再计提摊销。无形资产提足摊销后,无论能否继续带来服务潜力或经济利益,均不再计提摊销;核销的无形资产,如果未提足摊销,也不再补提摊销。因发生后续支出而增加无形资产成本的,应当按照重新确定的无形资产成本,重新计算摊销额。

3. 账务处理

同固定资产折旧类似,行政单位无形资产摊销也采用虚提的模式,计提的摊销并不计入当期支出,而是冲减其所对应的资产基金。按月计提无形资产摊销时,按照应计提摊销金额,借记“资产基金——无形资产”账户,贷记“累计摊销”账户。

【例 2-27】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

经过计算,当月应计提无形资产摊销 4 400 元。

借:资产基金——无形资产	4 400
贷:累计摊销	4 400

(五) 无形资产后续支出的核算

无形资产的后续支出是指在无形资产使用以后的期间内发生的与无形资产使用效能、使用状态直接相关的各种支出,如无形资产的升级改造支出、功能扩展支出、技术维护支出等。与无形资产有关的后续支出,应分别按以下几种情况进行处理:

1. 增加无形资产效能的支出

为了增加无形资产的使用效能而发生的后续支出,如对软件进行升级改造或扩展其功能等所发生的支出,应当计入无形资产的成本,借记“无形资产”账户,贷记“资产基金——无形资产”账户;同时,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

2. 维护无形资产的支出

为了维护无形资产的正常使用而发生的后续支出,如对软件进行漏洞修补、技术维护等所发生的支出,应当计入当期支出(不计入无形资产的成本),借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

【例 2-28】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

使用上级拨入的专项资金对单位的管理信息系统进行升级,新增加了 3 项功能模块,发生支出共计 44 000 元,款项已通过银行转账支付;同时,使用财政拨入的基本经费对单位的办公软件进行了维护,发生支出 1 500 元,款项通过零余额账户支付。

(1) 管理信息系统的升级提升了效能,应当计入无形资产成本。

借:无形资产——管理信息系统	44 000
贷:资产基金——无形资产	44 000
借:经费支出——其他资金支出——项目支出	44 000
贷:银行存款	44 000

(2) 办公软件技术维护没有改变软件的效能,应当计入当期支出。



借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	1 500
贷:零余额账户用款额度	1 500

(六) 处置无形资产的核算

行政单位无形资产的处置包括经批准出售、置换换出无形资产,无偿调出、对外捐赠无形资产,核销无形资产。

1. 经批准出售、置换换出无形资产

报经批准出售、置换换出无形资产转入“待处理财产损益”账户时,按照待出售、置换换出无形资产的账面价值,借记“待处理财产损益”账户;按照已计提摊销,借记“累计摊销”账户;按照无形资产的账面余额,贷记“无形资产”账户。实现无形资产的处置,以及发生处置费用,取得收入和净损益的处理同固定资产的处理类似。

2. 无偿调出、对外捐赠无形资产

报经批准无偿调出、对外捐赠无形资产,按照无偿调出、对外捐赠无形资产的账面价值,借记“资产基金——无形资产”账户;按照已计提的摊销,借记“累计摊销”账户;按照无形资产的账面余额,贷记“无形资产”账户。无偿调出、对外捐赠无形资产发生由行政单位承担的相关费用支出等,按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

3. 核销无形资产

无形资产预期不能为行政单位带来服务潜力或经济利益的,应当按规定报经批准后将无形资产的账面价值予以核销。待核销的无形资产转入“待处理财产损益”账户时,按照待核销无形资产的账面价值,借记“待处理财产损益”账户;按照已计提的摊销,借记“累计摊销”账户;按照无形资产的账面余额,贷记“无形资产”账户。报经批准予以核销时,按照核销无形资产对应的资产基金,借记“资产基金——无形资产”账户,贷记“待处理财产损益”账户。

【例 2-29】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 经主管部门和同级财政部门审批同意,将一项专利权对外出售。该专利权的账面余额为 8 000 元,已计提摊销 7 000 元,将其账面价值 1 000 元转入待处理资产。

借:待处理财产损益——待处理资产价值	1 000
累计摊销	7 000
贷:无形资产——专利权	8 000

(2) 一项专有技术已经落后,不能再为单位带来服务潜力,经批准予以核销。该专有技术的账面余额为 9 000 元,累计摊销为 7 200 元。

借:待处理财产损益——待处理资产价值	1 800
累计摊销	7 200
贷:无形资产——专有技术	9 000
借:资产基金——无形资产	1 800
贷:待处理财产损益——待处理资产价值	1 800



四、待处理财产损益的核算

（一）待处理财产损益的内容

为了加强国有资产管理,防止国有资产流失,合理处理行政单位的各项资产,正确反映资产的处理损益,行政单位应单独设置账户对待处理财产损益进行核算。行政单位资产的处理包括资产的出售、置换、报废、损毁、盘盈、盘亏,以及货币性资产损失核销等。

（二）待处理财产损益的账户设置

行政单位应设置“待处理财产损益”账户,用于核算行政单位待处理财产的价值及财产处理损益。本账户应当按照待处理财产项目进行明细核算;对于在财产处理过程中取得收入或发生相关费用的项目,还应当设置“待处理财产价值”“处理净收入”明细账户进行明细核算。行政单位财产的处理,一般应当先记入本账户,按照规定报经批准后及时进行相应的账务处理。年终结算前一般应处理完毕。

本账户期末如为借方余额,则反映尚未处理完毕的各种财产的价值及净损失;期末如为贷方余额,则反映尚未处理完毕的各种财产净溢余。年度终了,报经批准处理后,本账户一般无余额。

（三）待处理财产损益的账务处理

行政单位在处理各项资产时,应当将待处理资产的账面价值转入“待处理财产损益”账户的借方,并按国家法律法规、财政部门的有关规定对各项待处理资产的价值进行相应的处理。如果处理过程中取得了收入或者发生了费用,也应当通过“待处理财产损益”账户进行核算,并按规定处理净收入。

待处理财产损益的主要账务处理如下:

1. 现金短缺或溢余的账务处理

(1) 发生有待查明原因的现金短缺或溢余,应通过“待处理财产损益”账户进行核算。属于有待查明原因的现金短缺,应当按照实际短缺的余额,借记“待处理财产损益”账户,贷记“库存现金”账户;属于有待查明原因的现金溢余,应当按照实际溢余的金额,借记“库存现金”账户,贷记“待处理财产损益”账户。

(2) 查明原因的现金短缺或溢余,属于应由负责人赔偿或向有关人员追回的部分,借记“其他应收款”账户,贷记“待处理财产损益”账户;属于应支付给有关人员或单位的,借记“待处理财产损益”账户,贷记“其他应付款”账户。

(3) 属于无法查明原因的现金短缺,报经批准核销的,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损益”账户;属于无法查明原因的现金溢余,报经批准后,借记“待处理财产损益”账户,贷记“其他收入”账户。

2. 无法收回应收账款、其他应收款的账务处理

(1) 在将无法收回的应收账款、其他应收款转入待处理财产损益时,借记“待处理财产损益”账户,贷记“应收账款”“其他应收款”账户。

(2) 报经批准,对无法收回的应收账款予以核销时,借记“其他应付款”等账户,贷记“待处理财产损益”账户;对无法收回的应收账款核销时,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财



产损益”账户。

3. 核销预付账款、在建工程、无形资产的账务处理

在将待核销预付账款、在建工程、无形资产转入“待处理财产损益”账户时,借记“待处理财产损益”账户(核销无形资产的,还应借记“累计摊销”账户),贷记“预付账款”“在建工程”“无形资产”等账户。

在报经批准予以核销时,借记“资产基金——预付账款/在建工程/无形资产”账户,贷记“待处理财产损益”账户。

4. 出售、置换换出存货、固定资产、无形资产、政府储备物资等的账务处理

(1) 在将待出售、置换资产转入“待处理财产损益”账户时,借记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户(出售、置换换出固定资产的,还应当借记“累计折旧”账户;出售、置换换出无形资产的,还应当借记“累计摊销”账户),贷记“存货”“固定资产”“无形资产”“政府储备物资”等账户。

(2) 在实现出售、置换换出时,借记“资产基金”账户及相关明细账户,贷记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户。

(3) 在收到价款、补价等收入时,借记“库存现金”“银行存款”等账户,贷记“待处理财产损益——处理净收入”账户。

(4) 对在出售、置换换出资产过程中发生的相关费用,应借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“库存现金”“银行存款”“应缴税费”等账户。

(5) 出售、置换换出完毕并收回相关的应收账款后,按照处置收入扣除相关税费后的净收入,借记“待处理财产损益——处理净收入”账户,贷记“应缴财政款”账户。如果处置收入小于相关税费的,按照相关税费减去处置收入后的净支出,借记“经费支出”账户,贷记“待处理财产损益——处理净收入”账户。

5. 盘亏、毁损、报废各种实物资产的账务处理

(1) 在将盘亏、毁损、报废资产转入“待处理财产损益”账户时,借记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户(处置固定资产、公共基础设施的,还应当借记“累计折旧”账户),贷记“存货”“固定资产”“政府储备物资”“公共基础设施”等账户。

(2) 在报经批准予以核销时,借记“资产基金”账户及相关明细账户,贷记“待处理财产损益——待处理财产价值”账户。

(3) 对在盘亏、毁损各种实物资产过程中取得的残值变价收入,发生的相关费用,以及取得的残值变价收入扣除相关费用后的净收入或净支出的账务处理,同出售、置换资产的账务处理类似。

6. 盘盈存货、固定资产、政府储备物资等实物资产的账务处理

(1) 在将盘盈资产转入“待处理财产损益”账户时,借记“存货”“固定资产”“政府储备物资”等账户,贷记“待处理财产损益”账户。

(2) 在报经批准予以处理时,借记“待处理财产损益”账户,贷记“资产基金”账户及相关明细账户。

由于在介绍各项资产的账务处理时,已经涉及了资产处理的事项,因此不再另行举例。



模块三 公共服务与受托资产的核算

公共服务与受托资产是行政单位的非自用资产,包括政府储备物资、公共基础设施和受托代理资产。

一、政府储备物资的核算

(一) 政府储备物资的内容

为了应对自然灾害、事故灾难、公共卫生事件、社会安全事件等突发事件的发生,控制、减轻和消除突发事件引起的严重社会危害,保护人民生命财产安全,维护国家安全、公共安全、环境安全和社会秩序,国家建立了应急物资储备保障制度。政府储备物资主要包括粮食、帐篷、衣被、矿泉水、药品、医疗器械、电力设备、煤炭、成品油、通信设备、抢险救援物资、防化类物资、防爆类物资、防污染事故类物资、生活物资、军用品类物资等。政府储备物资由各级政府负责监管、生产、储备、调拨和紧急配送。

政府储备物资是行政单位直接储存管理的各项政府应急或救灾储备物资。政府储备物资由拥有储备物资调拨权力的行政单位负责采购,由行政单位直接储存和管理;或由行政单位负责管理,交由其他单位代为储存。

(二) 政府储备物资的账户设置

行政单位应设置“政府储备物资”账户,用于核算行政单位直接储存管理的各项政府应急或救灾储备物资等。如果行政单位为政府储备物资的采购单位,那么其储存或管理的物资应当通过“政府储备物资”账户进行核算;如果行政单位为政府储备物资的代储单位,那么其储备的物资应作为受托代理资产进行核算。

“政府储备物资”账户应当按照政府储备物资的种类、品种、存放地点等进行明细核算。政府储备物资应当在其到达存放地点并验收时确认。该账户的期末借方余额反映行政单位管理的政府储备物资的实际成本。

(三) 政府储备物资的账务处理

政府储备物资属于非货币性资产,应当采用“双分录”的核算方法进行核算,并确认所取得的物资成本和形成的经费支出。政府储备物资的核算事项包括取得政府储备物资、发出政府储备物资、清查盘点政府储备物资等事项。其主要账务处理如下:

1. 取得政府储备物资的账务处理

政府储备物资在取得时,应当按照成本入账。政府储备物资的取得方式包括购入,接受捐赠、无偿调入等。

(1) 购入政府储备物资。行政单位购入政府储备物资的成本包括购买价款、相关税费、运费、装卸费、保险费,以及其他使政府储备物资到达目前场所和达到目前状态所发生的支出。单位支付的政府储备物资保管费、仓库租赁费等日常储备费用不计入政府储备物资的成本。

在购入的政府储备物资验收入库时,按照确定的成本,借记“政府储备物资”账户,贷记“资产基金——政府储备物资”账户;同时,按实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记



“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

(2) 接受捐赠、无偿调入政府储备物资。行政单位接受捐赠、无偿调入的政府储备物资,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;既没有相关凭据可供取得,但依法经过资产评估的,其成本应当按照评估价值加上相关税费、运输费等确定;既没有相关凭据可供取得,也未经评估的,其成本比照同类或类似政府储备物资的市场价格加上相关税费、运输费等确定。

在接受捐赠、无偿调入的政府储备物资验收入库时,按照确定的成本,借记“政府采购物资”账户,贷记“资产基金——政府储备物资”账户;由行政单位承担运输费用等的,按实际支付的相关税费、运输费等金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

2. 发出政府储备物资的账务处理

行政单位在发出政府储备物资时,应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出政府储备物资的实际成本。计价方法一经确定,不得随意变更。

(1) 经批准,对外捐赠、无偿调出政府储备物资,应按照对外捐赠、无偿调出政府储备物资的实际成本,借记“资产基金——政府储备物资”账户,贷记“政府储备物资”账户。在对外捐赠、无偿调出政府储备物资的过程中发生由行政单位承担的运输费等支出,应借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

(2) 行政单位报经批准将不需要储备的物资出售时,应当转入“待处理财产损益”账户,按照相关储备物资的账面余额,借记“待处理财产损益”账户,贷记“政府储备物资”账户。

3. 清查盘点政府储备物资的账务处理

行政单位应当对管理的政府储备物资定期进行清查盘点,每年至少盘点一次。对于发生的政府储备物资盘盈、盘亏或者报废、毁损,应当及时查明原因,按规定报经批准后进行账务处理。

(1) 盘盈的政府储备物资,按照取得同类或类似政府储备物资的实际成本确定入账价值;没有同类或类似政府储备物资的实际成本,按照同类或类似政府储备物资的市场价格确定入账价值。盘盈的政府储备物资,按照确定的入账价值,借记“政府储备物资”账户,贷记“待处理财产损益”账户。

(2) 盘亏或者报废、毁损的政府储备物资,在转入“待处理财产损益”账户时,按照其账面余额,借记“待处理财产损益”账户,贷记“政府储备物资”账户。

【例 2-30】 某行政单位为抢险救援应急物资的管理单位。其发生的业务及其账务处理如下:

(1) 根据物资储备制度的要求,通过财政直接支付方式购入抢险救援物资一批,价款共计 300 000 元,物资已验收入库。

借:政府储备物资——抢险救援物资	300 000
贷:资产基金——政府储备物资	300 000
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	300 000
贷:财政拨款收入——项目支出拨款	300 000

(2) 根据应急物资储备预案,发出抢险救援物资一批,采用先进先出法确定其成本为 60 000 元。



借:资产基金——政府储备物资	60 000
贷:政府储备物资——抢险救援物资	60 000

二、公共基础设施的核算

(一) 公共基础设施的内容

公共基础设施是由行政单位占有并直接负责维护管理、供社会公众使用的工程性公共基础设施资产。公共基础设施是政府为社会公众提供的,用于满足人们物质、文化和生活的需要。作为一项社会公共产品,公共基础设施由政府负责建设、管理和维护。

行政单位占有并直接负责维护管理的公共基础设施包括城市交通设施、公共照明设施、环保设施、防灾设施、健身设施、广场及公共构筑物等其他公共设施。

(二) 公共基础设施的账户设置

行政单位应设置“公共基础设施”账户,用于核算由行政单位占有并直接负责维护管理、供社会公众使用的工程性公共基础设施资产。与公共基础设施配套使用的修理设备、工具设备、车辆等动产,作为管理公共基础设施的行政单位的固定资产进行核算,不通过本账户进行核算。与公共基础设施配套、供行政单位在公共基础设施管理中自行使用的房屋及构筑物等,能够与公共基础设施分开核算,作为行政单位的固定资产进行核算,不通过本账户进行核算。

“公共基础设施”账户应当按照公共基础设施的类别和项目进行明细核算。行政单位应当结合本单位的具体情况,制定适合于本单位管理的公共基础设施目录、分类方法,作为进行公共基础设施核算的依据。公共基础设施应当在对其获得占有权利时予以确认。本账户的期末借方余额反映行政单位管理的公共基础设施的实际成本。

(三) 公共基础设施的账务处理

公共基础设施属于非货币性资产,应当采用“双分录”的核算方法,同时确认所取得的公共基础设施的成本和形成的经费支出。公共基础设施的主要账务处理如下:

1. 取得公共基础设施的账务处理

公共基础设施在取得时,应当按其成本入账。

(1) 行政单位自行建设的公共基础设施,其成本为在建造该公共基础设施的过程中发生的全部必要支出。公共基础设施的各组成部分需要分别核算的,按照各组成部分公共基础设施造价确定其成本;没有各组成部分公共基础设施造价的,按照各组成部分公共基础设施同类或类似市场造价的比例对总造价进行分配,确定各组成部分公共基础设施的成本。

在公共基础设施建设完工并交付使用时,按照确定的成本,借记“公共基础设施”账户,贷记“资产基金——公共基础设施”账户;同时,借记“资产基金——在建工程”账户,贷记“在建工程”账户。对于已交付使用但尚未办理竣工决算手续的公共基础设施,应按照估计价值入账,待确定实际成本后再进行调整。

(2) 接受其他单位移交的公共基础设施,其成本按照公共基础设施的原账面价值予以确认,借记“公共基础设施”账户,贷记“资产基金——公共基础设施”账户。

【例 2-31】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

与市政建设部门办理移交手续,由该单位负责维护管理开发区的路灯。该开发区路灯



的原账面价值为 2 000 000 元。

借:公共基础设施——开发区路灯	2 000 000
贷:资产基金——公共基础设施	2 000 000

2. 公共基础设施计提折旧的账务处理

是否对公共基础设施计提折旧,由财政部另行规定。行政单位如果制定了公共基础设施折旧制度,在按月计提公共基础设施折旧时,应按照计提的折旧金额,借记“资产基金——公共基础设施”账户,贷记“累计折旧”账户。

3. 对公共基础设施后续支出的账务处理

与公共基础设施有关的后续支出的核算方法,同固定资产后续支出的核算方法类似。为增加公共基础设施使用效能或延长使用寿命而发生的改建、扩建或大型修缮等后续支出,应当计入公共基础设施成本;为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常修理等后续支出,应当计入当期支出。

4. 处置公共基础设施的账务处理

由行政单位管理的公共基础设施在向其他单位移交、毁损、报废时,应当按照规定报经批准后进行账务处理。

(1) 经批准向其他单位移交公共基础设施,应按照移交公共基础设施的账面价值,借记“资产基金——公共基础设施”账户;按照已计提的折旧,借记“累计折旧”账户;按照公共基础设施的账面余额,贷记“公共基础设施”账户。

(2) 将报废、毁损的公共基础设施转入“待处理财产损溢”账户时,按照待处理公共基础设施的账面价值,借记“待处理财产损溢”账户;按照已计提的折旧,借记“累计折旧”账户;按照公共基础设施的账面余额,贷记“公共基础设施”账户。

三、受托代理资产的核算

(一) 受托代理资产的内容

受托代理资产是行政单位接受委托方的委托,受托管理的各项资产。行政单位为履行其职能会接受其他单位或个人的委托,代为管理一些资产。行政单位并不拥有受托代理资产的处置权,只能按照委托方的要求或者意愿代为保存和处置资产。

行政单位的受托代理资产包括转赠的资产和受托储存管理的资产。转赠的资产是行政单位接受委托,收到的需要按委托人的意愿转赠给指定的受赠人的现款、物资等。受托储存管理的资产是行政单位接受委托,代为储存、保管的政府储备物资等。

(二) 受托代理资产的账户设置

行政单位应设置“受托代理资产”账户,用于核算行政单位接受委托方委托管理的各项财产,包括受托指定转赠的物资、受托储存管理的物资等。行政单位收到受托代理资产为现金和银行存款的,不通过本账户核算,应当通过“库存现金”“银行存款”账户进行核算。“受托代理资产”账户应当按照资产的种类和受托人进行明细核算;属于转赠资产的,还应当按照受托人进行明细核算。受托代理资产应当在行政单位收到受托代理的资产时确认。“受托代理资产”账户的期末借方余额反映行政单位受托代理资产中实物资产的价值。



（三）受托代理资产的账务处理

1. 受托转赠物资、货币资产的账务处理

行政单位接受委托人委托需要转赠给受赠人的物资,其成本按照有关凭据注明的金额确定。没有相关凭据可供取得的,其成本比照同类或类似物资的市场价格确定。

(1) 接受委托转赠的物资经验收入库,按照确定的成本,借记“受托代理资产”账户,贷记“受托代理负债”账户;受托协议约定由行政单位承担相关税费、运输费等,还应当按照实际支付的相关税费、运输费等金额,借记“经费支出”账户,贷记“银行存款”等账户。

在将受托转赠物资交付受赠人时,按照转赠物资的成本,借记“受托代理负债”账户,贷记“受托代理资产”账户。

(2) 接受委托转赠的现金、存款时,按照收到的金额,借记“库存现金”“银行存款”等账户,贷记“受托代理负债”账户。

在将受托转赠的现金、存款交付受赠人时,按照转付的金额,借记“受托代理负债”账户,贷记“库存现金”“银行存款”等账户。

(3) 转赠物资的受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存货或固定资产,按照转赠物资的成本,借记“受托代理负债”账户,贷记“受托代理资产”账户;同时,借记“存货”“固定资产”等账户,贷记“资产基金——存货/固定资产”账户。

2. 受托储存管理物资的账务处理

行政单位接受委托人委托储存管理物资,其成本按照有关凭据注明的金额确定。

(1) 接受委托储存的物资经验收入库,按照确定的成本,借记“受托代理资产”账户,贷记“受托代理负债”账户。

(2) 在支付由受托单位承担的与受托储存管理的物资相关的运输费、保管费等费用时,按照实际支付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“银行存款”等账户。

(3) 根据受托人要求受托储存管理物资,应按照储存管理物资的成本,借记“受托代理负债”账户,贷记“受托代理资产”账户。

【例 2-32】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 接受委托,将一批价值 30 000 元的电影放映设备和现款 10 000 元转赠贫困山区。

① 收到电影放映设备和现款时。

借:受托代理资产——电影放映设备	30 000
银行存款——受托代理存款	10 000
贷:受托代理负债	40 000

② 转赠电影放映设备和现款时。

借:受托代理负债	40 000
贷:受托代理资产——电影放映设备	30 000
银行存款——受托代理存款	10 000

(2) 假设该行政单位是政府储备物资的代储单位,现收到委托储存的储备物资,发票上注明价值为 200 000 元,物资已经验收入库。

借:受托代理资产——政府储备物资	200 000
------------------	---------



贷:受托代理负债——政府储备物资

200 000

拓展阅读

为了规范和加强行政事业单位国有资产管理信息系统管理,提升国有资产管理信息化水平,财政部于2013年12月25日印发了《行政事业单位国有资产管理信息系统管理规程》,自2014年1月31日起施行。

《行政事业单位国有资产管理信息系统管理规程》规定:“资产管理信息系统是国有资产管理的信息化管理平台,包括资产卡片管理、资产配置管理、资产使用管理、资产处置管理、产权登记管理、资产评估管理、资产收益管理、资产报表管理和查询分析等功能。资产管理信息系统管理,是指各级财政部门、主管部门和行政事业单位,按照职责规定,根据资产管理流程,制定资产管理信息系统相关制度、推进系统建设、强化系统使用、管控系统风险,与财务、预算、决算、政府采购、非税收收入管理等系统对接,对国有资产实现动态管理。”



行政单位的资产是指行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源。行政单位的资产包括流动资产、非流动资产和公共服务与受托资产。流动资产、非流动资产是行政单位的自用资产,公共服务与受托资产是行政单位的非自用资产。

行政单位的流动资产包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、财政应返还额度、应收及预付款项、存货等。

“库存现金”账户用于核算库存现金的收付及结存情况。“库存现金”账户的期末借方余额反映行政单位实际持有的库存现金。

“银行存款”账户用于核算银行存款的收付及结存情况。“银行存款”账户的期末借方余额反映行政单位实际存放在银行或其他金融机构的款项。

“零余额账户用款额度”账户用于核算实行国库集中支付的行政单位根据财政部门批复的用款计划收到或支用的零余额账户用款额度。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未支用的零余额账户用款额度。年度终了注销单位零余额账户用款额度后,本账户应无余额。

“财政应返还额度”账户用于核算实行国库集中支付的行政单位应收财政返还的资金额度。本账户应当设置“财政直接支付”“财政授权支付”两个明细账户,进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位应收财政返还的资金额度。

“应收账款”账户用于核算行政单位出租资产、出售物资等应当收取的款项。本账户应当按照购货、接受服务单位(或个人)或开出、承兑商业汇票的单位等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未收回的应收账款。

“预付账款”账户用于核算行政单位按照购货、服务合同规定预付给供应单位或个人的款项。本账户应当按照供应单位或个人进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位实际预付但尚未结算的款项。

“其他应收款”账户用于核算行政单位除应收账款、预付账款以外的其他各项应收及预



付款项等。本账户应当按照其他应收款的类别及债务单位或个人进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未收到的其他应收款。

“存货”账户用于核算行政单位在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的各种物资,包括材料、燃料、包装物和低值易耗品,以及未达到固定资产标准的家具、用具、装具等的实际成本。本账户应当按照存货的种类、规格和保管地点等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位存货的实际成本。

“固定资产”账户用于核算使用期限超过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。

“在建工程”账户用于核算行政单位已经发生必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑、设备安装工程和信息系统建设工程的实际成本。本账户应当按照具体工程项目等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位尚未完工的在建工程的实际成本。

“无形资产”账户用于核算行政单位各项无形资产的原价。本账户应当按照无形资产的类别、项目等进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位无形资产的原价。

“待处理财产损益”账户用于核算行政单位待处理财产的价值及财产处理损益。本账户应当按照待处理财产项目进行明细核算。本账户期末如为借方余额,则反映尚未处理完毕的各种财产的价值及净损失;期末如为贷方余额,则反映尚未处理完毕的各种财产净溢余。年度终了,报经批准处理后,本账户一般无余额。

“政府储备物资”账户用于核算行政单位直接储存管理的各项政府应急救灾储备物资等。本账户应当按照政府储备物资的种类、品种、存放地点等进行明细核算。政府储备物资应当在其到达存放地点并验收时予以确认。本账户的期末借方余额反映行政单位管理的政府储备物资的实际成本。

“公共基础设施”账户用于核算由行政单位占有并直接负责维护管理、供社会公众使用的工程性公共基础设施资产。本账户应当按照公共基础设施的类别和项目进行明细核算。本账户的期末借方余额反映行政单位管理的公共基础设施的实际成本。

“受托代理资产”账户用于核算行政单位接受委托方委托管理的各项财产,包括受托指定转赠的物资、受托储存管理的物资等。本账户应当按照资产的种类和受托人进行明细核算。若期末余额在借方,则反映行政单位受托代理资产中实物资产的价值。

行政单位的固定资产、在建工程、无形资产、政府储备物资、公共基础设施等均属于非货币性资产,应当采用“双分录”的核算方法,同时确认各项资产取得的成本和发生的经费支出。



请对某行政单位发生的下列资产类业务进行账务处理。

1. 流动资产类业务

- (1) 王锋因公外出,预借差旅费4 000元,以现金支付。
- (2) 进行现金盘查,当日现金盘盈100元,原因待查。
- (3) 收到开户银行转来的入账通知单,上面注明本月银行存款利息为4 200元。
- (4) 收到代理银行转来的授权支付到账通知书,通知本月用于基本支出日常公用经费



的财政授权支付用款额度 500 000 元已经到账。

(5) 经批准,将一闲置的房屋对外出租给甲先生。根据租赁合同的约定,租金为每年 60 000 元,按季度支付。房屋已经交付承租人使用,租金尚未收取。

(6) 预付租用会展中心场地的订金 10 000 元,其余 40 000 元在会议结束后支付,预付订金通过零余额账户予以支付。

(7) 会议结束,该行政单位通过零余额账户支付差额款 40 000 元。

(8) 以政府集中采购的方式购入 B 材料一批,价值总计 10 000 元。款项已经通过财政直接支付方式支付。材料已经验收入库。

(9) 开展业务活动,领用 B 材料一批,价值 1 500 元。

2. 非流动资产类业务

(1) 通过政府集中采购方式购入一批网络设备,价值 6 000 元,款项由财政直接支付。该设备不需要安装,已经通过验收。

(2) 自行建造的一台专用设备完工,已经验收并交付使用。其建造成本为 33 000 元。

(3) 计提本月固定资产折旧 5 000 元。

(4) 报主管部门和同级财政部门审批同意,将不需要用的 A 通用设备对外出售。该设备的账面余额为 60 000 元,已计提折旧 50 000 元,并将其账面价值 10 000 元转入待处置资产。

(5) 出售 A 设备,取得价款 13 000 元,款项已经收到并存入银行。出售该设备应缴税费 1 200 元,并以银行转账方式支付运费 300 元。

(6) 按规定,将出售 A 设备的净收入 11 500 元缴入国库。

(7) 自行开发一项专利技术,并按法律程序申请取得专利证书,并通过单位的零余额账户支付专利注册费、律师聘请费,共计 4 500 元。

3. 公共服务与受托资产类业务

(1) 该行政单位为抢险救援应急物资的管理单位。其通过财政直接支付方式购入抢险救援物资一批,价款共计 600 000 元,物资已验收入库。

(2) 由该行政单位负责维护管理路边健身器材,并与市政建设部门办理移交手续。路边健身器材的原账面价值为 1 000 000 元。

(3) 该行政单位是政府储备物资的代储单位,现收到委托储存的储备物资,发票上注明价值为 200 000 元,物资已经验收入库。

学习情境

行政单位负债的核算

● 知识目标

掌握流动负债的核算内容与核算方法；
掌握长期应付款与受托代理负债的核算内容与核算方法。

● 能力目标

能够对各项流动负债业务进行账务处理；
能够对长期应付款与受托代理负债业务进行账务处理。

● 情境导入

行政单位的负债是指行政单位所承担的能以货币计量,需要以资产等偿还的债务,包括流动负债、长期应付款和受托代理负债。流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债。长期应付款属于非流动负债,是行政单位发生的偿还期限超过1年(不含1年)的应付款项。受托代理负债是行政单位接受委托,取得受托管理资产时形成的负债。本学习情境将通过两个模块来讲述这些负债类业务核算需要使用的会计账户、核算内容及账务处理方法。



模块一 流动负债的核算

行政单位的流动负债包括应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付账款、应付政府补贴款、其他应付款等。

一、应缴财政款的核算

(一) 应缴财政款的内容

应缴财政款是指行政单位取得的按规定应当上缴财政的款项。行政单位行使其职能，依法取得的罚没收入、行政事业性收费、政府性基金、国有资产处置收入和国有资产出租收入等属于财政管理的非税收收入，是政府财政收入的重要组成部分，应当按照规定上缴财政部门。

1. 罚没收入

罚没收入是指执行机关依据法律、法规和规章，对公民、法人或者其他组织实施处罚取得的罚款、没收款、没收非法财物的变价收入。

2. 行政事业性收费

行政事业性收费是指国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织根据法律、行政法规、地方性法规等有关规定，依照国务院规定程序批准，在向公民、法人提供特定服务的过程中，按照成本补偿和非营利性原则向特定服务对象收取的费用。

3. 政府性基金

政府性基金是指各级政府及其所属部门根据法律、行政法规和中央有关文件的规定，为支持某项特定基础设施建设和社会公共事业发展，向公民、法人和其他组织无偿征收的具有专项用途的财政资金。

4. 国有资产处置收入

国有资产处置收入是指行政单位在国有资产产权的转移或核销过程中所产生的收入，包括国有资产的出售收入、出让收入、置换差价收入、报废报损残值变价收入等。

5. 国有资产出租收入

国有资产出租收入是指行政单位在保证完成正常工作的前提下，经审批同意，出租国有资产所取得的收入。

(二) 应缴财政款的账户设置

行政单位应设置“应缴财政款”账户，用于核算行政单位取得的按规定应当上缴财政的款项。本账户应当按照应缴财政款的类别，设置“应缴罚没收入”“应缴行政事业性收费”“应缴政府性基金”“应缴国有资产处置收入”“应缴国有资产出租收入”等明细账户进行核算。本账户的贷方余额反映行政单位应当上缴财政但尚未缴纳的款项。年终清缴后，本账户一般无余额。



（三）应缴财政款的账务处理

行政单位应对应缴财政款分类进行账务处理。

1. 依法取得的应缴财政款的账务处理

依据法律、法规和规章取得的应缴财政款包括罚没收入、行政事业性收费和政府性基金。行政单位在收到应缴财政款时,按照实际收到的金额确认,借记“银行存款”等账户,贷记“应缴财政款”账户;在上缴应缴财政款时,按照实际上缴的金额,借记“应缴财政款”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 3-1】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 该行政单位是政府性基金的执收单位,开出非税收入专用票据,征收某政府性基金 19 000 元,款项已经由缴款人缴入该行政单位的银行账户。

借:银行存款	19 000
贷:应缴财政款——应缴政府性基金	19 000

(2) 将汇集的行政事业性收费 40 000 元上缴财政专户。

借:应缴财政款——应缴行政事业性收费	40 000
贷:银行存款	40 000

随着政府非税收入收缴管理改革的深入,越来越多的非税收入采用直接缴库的征缴方式,取消了执收单位的过渡性账户。缴款人将应缴款项直接缴入财政账户,行政单位只负责征收管理,款项不再通过行政单位的账户汇集。在这种情况下,行政单位需要根据开出的非税收入一般缴款书进行备查登记,以反映资金的收缴情况。

2. 处置资产取得的应缴财政款的账务处理

行政单位处置资产取得的应缴财政款是出售、置换资产产生的净收入。为加强国有资产管理,防止国有资产流失,行政单位出售、置换资产取得的收入和发生的费用应当通过“待处理财产损益”账户进行核算,处理完毕后再将处置净收入转入“应缴财政款”账户。

(1) 在出售、置换资产过程中收到价款、补价等收入,应借记“银行存款”等账户,贷记“待处理财产损益——处置净收入”账户。

(2) 在出售、置换资产过程中发生的相关费用,借记“待处理财产损益——处置净收入”账户,贷记“银行存款”等账户。

(3) 在出售、置换资产完毕并收回相关款项后,按照处置收入扣除相关税费后的净收入,借记“待处理财产损益——处置净收入”账户,贷记“应缴财政款”账户。

(4) 在上缴处置资产取得的款项时,按照实际上缴的金额,借记“应缴财政款”账户,贷记“银行存款”账户。

行政单位处置资产取得的应缴财政款还包括对外出租资产取得的收入。《行政单位国有资产管理暂行办法》规定:“行政单位拟将占有、使用的国有资产对外出租、出借的,必须事先上报同级财政部门审核批准。未经批准,不得对外出租、出借。同级财政部门应当根据实际情况对行政单位国有资产对外出租、出借事项严格控制,从严审批。”

行政单位在收到资产对外出租收入的款项时,按照实际收到的金额确认,借记“银行存款”等账户,贷记“应缴财政款”账户;在上缴应缴财政的款项时,按照实际上缴的金额,借记“应缴财政款”账户,贷记“银行存款”账户。



【例 3-2】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

经财政部门批准,出租一闲置房屋,取得租金收入 5 000 元,租金已通过银行转账收取。

借:银行存款	5 000
贷:应缴财政款——应缴国有资产出租收入	5 000

二、应缴税费的核算

(一) 应缴税费的内容

行政单位按照税法等规定应当缴纳的各种税费包括营业税、城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船税、城镇土地使用税等,以及行政单位代扣代缴的个人所得税。行政单位一旦发生应纳税事项,也应当按照税法的规定履行纳税义务。但行政单位主要从事公共管理活动,其纳税事项较少。行政单位的主要纳税事项如下:

(1) 行政单位对外出售、置换资产取得的价款和补价收入,应当按照规定缴纳营业税、城市维护建设税和教育费附加等。

(2) 行政单位对外出租资产得到的租金收入,应当按照规定缴纳房产税、营业税、城市维护建设税和教育费附加等。

(3) 行政单位办理登记的车辆、船舶应当按规定缴纳车船税;行政单位对外出租、经营用的土地应当按规定缴纳城镇土地使用税。

(4) 行政单位履行代扣代缴义务,应当为职工代缴个人所得税。

(二) 应缴税费的账户设置

行政单位应设置“应缴税费”账户,用于核算行政单位按照税法等规定应当缴纳的各种税费。本账户应当按照应缴纳的税费种类,设置“应缴营业税”“应缴城市维护建设税”“应缴教育费附加”“应缴房产税”“应缴个人所得税”等明细账户进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应缴未缴的税费金额。

(三) 应缴税费的账务处理

1. 处置资产发生应缴税费的账务处理

行政单位因处置资产而发生营业税、城市维护建设税、教育费附加等缴纳义务的,按照税法等规定计算的应缴税费金额,借记“待处理财产损益”账户,贷记“应缴税费”账户;实际缴纳时,借记“应缴税费”账户,贷记“银行存款”等账户。

【例 3-3】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

经财政部门批准,对外出售一台不需要的设备,出售该设备的价款为 40 000 元,款项已经收到并记入了“待处理财产损益——处置净收入”账户。按规定,出售该项设备应缴纳的营业税为 2 100 元,应缴纳的城市维护建设税为 168 元,应缴纳的教育费附加为 32 元。

借:待处理财产损益——处置净收入	2 300
贷:应缴税费——应缴营业税	2 100
——应缴城市维护建设税	168
——应缴教育费附加	32

2. 出租资产发生应缴税费的账务处理

行政单位因出租资产而发生营业税、城市维护建设税、教育费附加等缴纳义务的,按照



税法等规定计算的应缴税费金额,借记“应缴财政款”等账户,贷记“应缴税费”账户;实际缴纳时,借记“应缴税费”账户,贷记“银行存款”等账户。

【例 3-4】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

经财政部门批准,对外出租一闲置的房屋,取得租金收入 6 000 元,记入“应缴财政款”账户。按规定,出租的房屋应缴纳营业税 300 元,应缴纳城市维护建设税 21 元,应缴纳教育费附加 5 元。

(1) 计算应缴纳的税费。

借:应缴财政款——国有资产出租收入	326
贷:应缴税费——应缴营业税	300
——应缴城市维护建设税	21
——应缴教育费附加	5

(2) 缴纳税费时。

借:应缴税费——应缴营业税	300
——应缴城市维护建设税	21
——应缴教育费附加	5
贷:银行存款	326

(3) 上缴应缴财政款时。

借:应缴财政款——国有资产出租收入	5 674
贷:银行存款	5 674

三、应付职工薪酬的核算

(一) 应付职工薪酬的内容

应付职工薪酬是行政单位按照有关规定应支付给职工及为职工支付的各种薪酬,包括工资(离退休费),地方或部门津贴、补贴,其他个人收入,社会保障费,住房公积金等。

1. 工资(离退休费)

工资(离退休费)包括工资和离退休费。工资是行政单位按照国家统一规定,应发给在职人员的基本工资、职务工资、级别工资,以及经国务院或人力资源和社会保障部、财政部批准设立的津贴补贴。离退休费是指按国家统一规定,应发给离退休人员的离休费、退休费,以及经国务院或人力资源和社会保障部、财政部批准设立的津贴补贴。

2. 地方或部门津贴、补贴

地方或部门津贴是指行政单位按照地方或部门出台的补助。补贴是为了保证职工工资水平不受物价影响而给予的补助。

3. 其他个人收入

其他个人收入是指按国家规定应支付给在职人员除上述以外的其他收入,主要包括误餐费、夜餐费、伙食补助费、市内交通费等。

4. 社会保障费

社会保障费是指行政单位按有关规定,应为在职人员支付给社会保障机构的各种社会



保障费用,包括城镇职工基本养老保险费、失业保险费、基本医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等。

5. 住房公积金

住房公积金是指行政单位按有关规定,应为在职人员支付给住房公积金管理机构的住房储备资金。

(二) 应付职工薪酬的账户设置

行政单位应设置“应付职工薪酬”账户,用于核算行政单位按照有关规定应支付给职工,以及为职工支付的各种薪酬。行政单位的外部人员的劳务费用不通过本账户进行核算。本账户应当根据国家有关规定按照工资(离退休费),地方或部门津贴、补贴,其他个人收入,社会保险费与住房公积金等进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应付未付的职工薪酬。

(三) 应付职工薪酬的账务处理

应付职工薪酬应当在规定支付的时间确认,其主要账务处理如下:

1. 计算应付职工薪酬的账务处理

在发生应付职工薪酬时,应按照计算出的应付职工薪酬金额,借记“经费支出”账户,贷记“应付职工薪酬”账户。

【例 3-5】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

核算当月应付在职人员的职工薪酬:应付工资为 240 000 元,应付地方或部门津贴、补贴为 160 000 元,应付其他个人收入为 20 000 元,应付社会保险费为 32 000 元(单位承担部分),应付住房公积金为 48 000 元(单位承担部分)。

借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	500 000
贷:应付职工薪酬——工资	240 000
——地方或部门津贴、补贴	160 000
——其他个人收入	20 000
——社会保险费	32 000
——住房公积金	48 000

2. 支付职工薪酬的账务处理

(1) 在向职工支付工资,地方或部门津贴、补贴等薪酬时,按照扣除代扣水电费、房租、个人所得税、社会保险费和住房公积金后的实际支付的金额,借记“应付职工薪酬”账户,贷记“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)、“银行存款”(单位银行账户支付)等账户。

(2) 从应付职工薪酬中代扣代缴个人所得税,按照代扣代缴的金额,借记“应付职工薪酬——工资”账户,贷记“应缴税费”账户。

(3) 从应付职工薪酬中代扣代缴社会保险费和住房公积金,按照代扣代缴的金额,借记“应付职工薪酬——工资”账户,贷记“其他应付款”账户。

【例 3-6】 承【例 3-5】,该行政单位通过财政直接支付方式向职工支付当月薪酬。按税法计算代缴个人所得税 26 000 元,代扣社会保险费(单位及个人)40 000 元,代扣住房公积



金(单位及个人) 88 000 元,代缴代扣款项共 154 000 元。当月实际发放在职人员薪酬共计 346 000 元,款项已经转入职工个人工资卡账户。代缴代扣款项由财政部门划入单位银行存款账户。

借:应付职工薪酬——工资	240 000
——地方或部门津贴、补贴	160 000
——其他个人收入	20 000
——社会保险费	32 000
——住房公积金	48 000
贷:财政补助收入——基本支出拨款——人员经费	346 000
应缴税费——应缴个人所得税	26 000
应付职工薪酬——社会保险费	40 000
——住房公积金	88 000
借:银行存款	154 000
贷:财政补助收入——基本支出拨款——人员经费	154 000

【例 3-7】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

通过银行转账,将当月代扣的社会保险费 40 000 元转入社会保障机构账户,将代扣的住房公积金 88 000 元转入公积金管理中心账户;代扣代缴职工个人所得税 26 000 元。

借:应缴税费——应缴个人所得税	26 000
应付职工薪酬——社会保险费	40 000
——住房公积金	88 000
贷:银行存款	154 000

四、应付账款的核算

(一) 应付账款的内容

应付账款是行政单位因购买物资或服务、工程建设等而应支付的偿还期限在 1 年以内(含 1 年)的款项。应付账款属于流动负债,付款的期限要求在 1 年以内。行政单位以分期付款购入物资、设备、工程的,如果偿付期超过 1 年,不通过应付账款核算,而应当通过长期应付款核算。

(二) 应付账款的账户设置

行政单位应设置“应付账款”账户,用于核算行政单位因购买物资或服务、工程建设等而应支付的偿还期限在 1 年以内(含 1 年)的款项。本账户应当按照债权单位或个人设置明细账户,进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未支付的应付账款。

(三) 应付账款的账务处理

行政单位对应付账款应采用“双分录”的方法进行核算,应当在收到所购物资或服务、完成工程时确认应付账款。应付账款的主要账务处理如下:

1. 发生应付账款的账务处理

行政单位收到所购物资或服务、完成工程但尚未付款时,按照应付未付款项的金额,借记“待偿债净资产”账户,贷记“应付账款”账户。将购入的存货验收入库后,按照确定的成



本,借记“存货”账户,贷记“资产基金——存货”账户。

2. 偿付账款的账务处理

行政单位在偿付应付账款时,借记“应付账款”账户,贷记“待偿债净资产”账户;同时,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

3. 无法偿还或债权人豁免偿还应付账款的账务处理

对于因债权人破产、失踪等确定无法支付的应付款项,或者被债权人豁免偿还的应付账款,应当报经批准后进行账务处理。经批准核销时,借记“应付账款”账户,贷记“待偿债净资产”账户。核销的应付账款应在备查簿中保留登记。

【例 3-8】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 购买甲材料一批,价款为 8 000 元,材料已经入库,款项未付。

借:待偿债净资产	8 000
贷:应付账款	8 000
借:存货——甲材料	8 000
贷:资产基金——存货	8 000

(2) 支付购买甲材料的货款 8 000 元,款项通过单位的零余额账户支付。

借:应付账款	8 000
贷:待偿债净资产	8 000
借:经费支出——财政拨款支出——基本支出	8 000
贷:零余额账户用款额度	8 000

(3) 前欠丁公司工程尾款 20 000 元,因该公司已被注销而账款无法偿还,报经批准予以核销。

借:应付账款——丁公司	20 000
贷:待偿债净资产	20 000

五、应付政府补贴款的核算

(一) 应付政府补贴款的内容

应付政府补贴款是指行政单位按照规定应当支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款。应付政府补贴款主要是针对负责发放政府补贴的行政单位而言的。这些行政单位需要根据国家的政策和法规,向企业或个人支付政府补贴款项。

政府补贴款的接受者包括企业、公益组织和社会居民。行政单位的职责不同,负责发放政府补贴款的内容也不一样。例如,政府拨付给企业用于技术改造的专项补贴款、开展研发活动的研发经费补贴款、安置职工就业的补贴款;拨付给社会养老福利机构的开办补贴款;拨付给城镇居民的生活补贴款、价格补贴款;拨付给种粮农民的粮食直接补贴款等。

(二) 应付政府补贴款的账户设置

行政单位应设置“应付政府补贴款”账户,用于核算负责发放政府补贴的行政单位按照规定应当支付给政府补贴款接受者的各种政府补贴款。本账户应当按照应支付的政府补贴款类型进行明细核算。行政单位还应当按照政府补贴款接受者建立备查簿,进行相应明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应付未付的政府补贴款金额。



（三）应付政府补贴款的账务处理

应付政府补贴款应当在规定发放政府补贴的时间确认,其主要账务处理如下:

1. 发生应付政府补贴款的账务处理

行政单位在按规定发放政府补贴款时,应按照规定计算的应付政府补贴款金额,借记“经费支出”账户,贷记“应付政府补贴款”账户。

2. 支付应付政府补贴款的账务处理

行政单位在按规定向政府补贴款接受者支付应付的政府补贴款时,应借记“应付政府补贴款”账户,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

【例 3-9】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

负责向福利院发放政府补贴款,应支付的政府补贴款为 95 000 元,所用资金为财政项目支出拨款。

借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	95 000
贷:应付政府补贴款——福利院床位补贴款	95 000

六、其他应付款的核算

（一）其他应付款的内容

其他应付款是行政单位除应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付账款、应付政府补贴款以外的其他各项偿还期在 1 年以内(含 1 年)的应付及暂存款项。行政单位在业务活动中发生的应付款项、暂存款项,如果没有包含在上述会计账户的核算范围内,则应归为其他应付款。

其他应付款主要包括行政单位收取的押金、保证金、未纳入行政单位预算管理的转拨资金、代扣代缴职工社会保险费和住房公积金等。其他应付款的偿还期限在 1 年内(含 1 年),超过此期限的应付款项为长期应付款。

（二）其他应付款的账户设置

行政单位应设置“其他应付款”账户,用于核算行政单位各项偿还期限在 1 年内(含 1 年)的其他应付及暂收款项。本账户应当按照其他应付款的类别及债权单位或个人,进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未支付的其他应付款。

（三）其他应付款的账务处理

(1) 在发生其他应付及暂收款项时,按实际收到的金额,借记“银行存款”等账户,贷记“其他应付款”账户。

(2) 行政单位在支付或归还其他应付及暂收款项时,应按实际支付或归还的金额,借记“其他应付款”账户,贷记“银行存款”等账户。

(3) 对于由于债权人的原因确实无法支付的其他应付款,或者被债权人豁免偿还的其他应付款,应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时,借记“其他应付款”账户,贷记“其他收入”账户。核销的其他应付款应在备查簿中保留登记。

【例 3-10】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下:

(1) 将本月代扣的社会保险费 5 000 元,通过银行转账支付给社会保障机构。



借:其他应付款——社会保险费	5 000
贷:银行存款	5 000
(2) 通过银行转账退回收取某企业的业务保证金 3 000 元。	
借:其他应付款——业务保证金	3 000
贷:银行存款	3 000

模块二 长期应付款与受托代理负债的核算

一、长期应付款的核算

(一) 长期应付款的内容

长期应付款属于非流动负债,是行政单位发生的偿还期限超过1年(不含1年)的应付款项。长期应付款是行政单位购买物资、服务等发生的长期应付款项,如跨年度分期付款购入固定资产的价款等。

(二) 长期应付款的账户设置

行政单位应设置“长期应付款”账户,用于核算行政单位发生的偿还期限超过1年(不含1年)的应付款项。本账户应当按照长期应付款的类别及债权单位或个人设置明细账户。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未支付的长期应付款。

(三) 长期应付款的账务处理

行政单位对长期应付款采取“双分录”的方法进行核算,其主要账务处理如下:

1. 发生长期应付款的账务处理

行政单位因购买物资、服务等发生的长期应付款,应当在收到所购物资或服务时确认。由于其他原因发生的长期应付款,应当在承担付款义务时确认。

(1) 对购买物资、服务等发生的长期应付款,应按照应付未付的金额,借记“待偿债净资产”账户,贷记“长期应付款”账户。

(2) 对于取得的存货、固定资产等,需要按资产购入的核算要求,按照确定的入账价值,借记“存货”“固定资产”“在建工程”等账户,贷记“资产基金”账户。

(3) 对于已实际支付的价款,应借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户。

2. 偿付长期应付款的账务处理

行政单位在按照购买合同的时间偿付长期应付款时,应按照实际偿付的金额,借记“经费支出”账户,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等账户;同时,借记“长期应付款”账户,贷记“待偿债净资产”账户。

3. 无法偿付或债权人豁免偿还长期应付款的账务处理

对于由于债权人的原因确定无法支付的长期应付款,或者被债权人豁免偿还的长期应付款,应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时,借记“长期应付款”账户,贷



记“待偿债净资产”账户。核销的长期应付款应在备查簿中保留登记。

【例 3-11】 某行政单位发生的业务及其账务处理如下：

(1) 购入专用设备一台,价款为 90 000 元。根据购买合同,该行政单位在收到设备时需要支付设备款 50 000 元,其余款项 40 000 元在 15 个月后偿付。设备已通过验收并交付使用,通过零余额账户支付设备价款 50 000 元,所用资金为财政拨款的项目支出经费。

借:固定资产——专用设备	90 000
贷:资产基金——固定资产	90 000
借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	50 000
贷:零余额账户用款额度	50 000
借:待偿债净资产	40 000
贷:长期应付款	40 000

(2) 15 个月后,该行政单位按照合同,通过单位的零余额账户支付购买设备的剩余款项 40 000 元。

借:经费支出——财政拨款支出——项目支出	40 000
贷:零余额账户用款额度	40 000
借:长期应付款	40 000
贷:待偿债净资产	40 000

二、受托代理负债的核算

(一) 受托代理负债的内容

受托代理负债是行政单位接受委托,取得受托管理资产形成的负债。受托代理负债与受托代理资产相对应,行政单位在确认一项受托代理资产时,同时确认所形成的受托代理负债。行政单位的受托代理负债包括接受转赠资产形成的负债和接受代储物资形成的负债等。

(二) 受托代理负债的账户设置

行政单位应设置“受托代理负债”账户,用于核算行政单位接受委托,取得受托管理资产形成的负债。本账户应当按照委托人等进行明细核算。属于指定转赠物资和资金的,还应当按照受赠人进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未清偿的受托代理负债。

(三) 受托代理负债的账务处理

受托代理负债应在行政单位收到受托代理资产并产生受托代理义务时确认。其主要账务处理如下:

1. 收到受托代理资产的账务处理

行政单位接受委托人的委托,收到需要转赠他人的物资、现款或储存管理的物资时,借记“受托代理资产”“库存现金”“银行存款”等账户,贷记“受托代理负债”账户。

2. 交付受托代理资产的账务处理

行政单位根据委托人要求交付受托管理的资产时,借记“受托代理负债”账户,贷记“受



托代理资产”“库存现金”“银行存款”等账户。

拓展阅读

政府非税收收入是指除税收以外,由各级政府、国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织,依法利用政府权力、政府信誉、国家资源、国有资产提供特定公共服务与准公共服务,取得并用于满足社会公共需要或准公共需要的财政资金。政府非税收收入是政府财政收入的重要组成部分。各级财政部门是政府非税收收入的主管机关,政府非税收收入既可以由财政部门直接征收,也可以由财政部门委托的部门和单位征收。政府非税收收入分步纳入财政预算,实行“收支两条线”的管理办法。行政单位取得的政府非税收收入,应当按规定上缴财政国库或财政专户。



行政单位的负债是指行政单位所承担的能以货币计量,需要以资产等偿还的债务。行政单位的负债包括流动负债、长期应付款和受托代理负债。流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债。行政单位的流动负债包括应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付账款、应付政府补贴款、其他应付款等。

“应缴财政款”账户用于核算行政单位取得的按规定应当上缴财政的款项。本账户应当按照应缴财政款的类别,设置“应缴罚没收入”“应缴行政事业性收费”“应缴政府性基金”“应缴国有资产处置收入”“应缴国有资产出租收入”等明细账户进行核算。本账户的贷方余额反映行政单位应当上缴财政但尚未缴纳的款项。年终清缴后,本账户一般无余额。

“应缴税费”账户用于核算行政单位按照税法等规定应当缴纳的各种税费。本账户应当按照应缴纳的税费种类,设置“应缴营业税”“应缴城市维护建设税”“应缴教育费附加”“应缴房产税”“应缴个人所得税”等明细账户进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应缴未缴的税费金额。

“应付职工薪酬”账户用于核算行政单位按照有关规定应付给职工,以及为职工支付的各种薪酬。外部人员的劳务费用不通过本账户进行核算。本账户应当根据国家有关规定按照工资(离退休费),地方或部门津贴、补贴,其他个人收入,社会保险费,住房公积金等进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应付未付的职工薪酬。

“应付账款”账户用于核算行政单位因购买物资或服务、工程建设等而应支付的偿还期限在1年以内(含1年)的款项。本账户应当按照债权单位或个人设置明细账户,进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未支付的应付账款。

“应付政府补贴款”账户用于核算负责发放政府补贴款的行政单位按照规定应当支付给政府补贴款接受者的各种政府补贴款。本账户应当按照应支付的政府补贴款的类型进行明细核算。行政单位还应当按照补贴接受者建立备查簿,进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位应付未付的政府补贴款金额。

“其他应付款”账户用于核算行政单位各项偿还期限在1年内(含1年)的其他应付及暂收款项。本账户应当按照其他应付款的类别及债权单位或个人,进行明细核算。本账户的



期末贷方余额反映行政单位尚未支付的其他应付款。

“长期应付款”账户用于核算行政单位发生的偿还期超过1年(不含1年)的应付款项。本账户应当按照长期应付款的类别及债权人或债务人设置明细账户,进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未支付的长期应付款。

“受托代理负债”账户用于核算行政单位接受委托,取得受托管理资产形成的负债。本账户应当按照委托人等进行明细核算。属于指定转赠物资和资金的,还应当按照受赠人进行明细核算。本账户的期末贷方余额反映行政单位尚未清偿的受托代理负债。



请对某行政单位发生的下列负债类业务进行账务处理。

(1) 开出非税收收入专用票据,取得罚没收入30 000元,款项已缴入该行政单位的银行账户。

(2) 经财政部门批准,出租闲置的房屋,取得租金收入6 000元,租金已通过银行转账收取。

(3) 按规定核算出出租的房屋应缴营业税400元、应缴城市维护建设税32元、应缴教育费附加6元。

(4) 购买一批存货,已经验收入库。价款5 000元尚未支付。

(5) 负责向敬老院发放政府补贴款,应付的政府补贴款为500 000元,所用资金为财政项目支出拨款。

(6) 通过银行转账退回前期收取某单位的押金2 000元。

(7) 购入专用设备一台,价款为400 000元。根据购买合同,行政单位在收到设备时需要支付设备款200 000元,其余款项200 000元在18个月后偿付。该设备已通过验收并交付使用。该行政单位通过零余额账户支付设备价款200 000元,所用资金为财政拨付的项目支出经费。