

政府会计准则制度解释第 4 号

(征求意见稿)

一、关于参照公务员法管理的事业单位适用的会计科目

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)适用于各级各类行政单位和事业单位(以下统称单位)。参照公务员法管理的事业单位执行《行政单位财务规则》的,应当使用《政府会计制度》中适用于行政单位的会计科目(见附录);执行《事业单位财务规则》的,应当使用《政府会计制度》中适用于事业单位的会计科目(见附录)。

二、关于在建工程按照估计价值转固相关会计处理

根据《政府会计准则第 3 号——固定资产》(以下简称 3 号准则)、《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》(以下简称 5 号准则)规定,已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产、公共基础设施,应当按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

(一) 估计价值的确定。

3 号准则、5 号准则所指的估计价值,应当根据“在建工程”科目相关明细科目的账面余额确定。单位在具体确定估计价值时,应当按以下程序进行处理:

1. 按照合理的分配方法将“待摊投资”明细科目的余额分配至“建筑安装工程投资”、“设备投资”等明细科目。
2. 冲销“待核销基建支出”明细科目的余额。
3. 转出“基建转出投资”明细科目的余额。
4. 将“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“其他投资”明细科目的账面余额，转入“固定资产”、“公共基础设施”等科目。

在建工程按照估计价值转固时，应当将该项目的工程竣工结算书、加盖单位公章的工程各项费用归集表等材料作为原始凭证。

建设周期长、建设内容多的大型项目，单项工程已交付使用但尚未办理竣工决算手续的，可以先按照估计价值将单项工程转为固定资产、公共基础设施等。

（二）按实际成本调整暂估价值的会计处理。

单位办理竣工决算后，按实际成本调整资产暂估价值时，应当将实际成本与暂估价值的差额计入净资产，借记或贷记“固定资产”、“公共基础设施”科目，贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。经上述调整后，应将“以前年度盈余调整”科目的余额转入“累计盈余”科目。

根据 3 号准则、5 号准则，单位应当对暂估入账的固定资产、公共基础设施计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。单位按实际成本调整暂估价值后，应当以

相关资产的账面价值（实际成本减去已提折旧后的金额）作为应计提折旧额，在规定的折旧年限扣除已计提折旧年限的剩余年限内计提折旧。

三、关于固定资产、公共基础设施后续支出的会计处理

（一）后续支出资本化和费用化的划分。

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

通常情况下，为增加固定资产、公共基础设施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，应当计入固定资产、公共基础设施成本；为维护固定资产、公共基础设施的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。

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

（二）改建、扩建后资产成本的确定。

根据 3 号准则、5 号准则，在原有固定资产、公共基础设施基础上进行改建、扩建等建造活动后的固定资产、公共

基础设施，其成本按照原固定资产、公共基础设施账面价值加上改建、扩建等建造活动发生的支出，再扣除固定资产、公共基础设施被替换部分的账面价值后的金额确定。被替换部分的账面价值确实无法确定的，可以不予扣除，但应当在报表附注中予以披露。

四、关于自行研究开发项目形成的无形资产成本的确定

根据《政府会计准则第4号——无形资产》（以下简称4号准则）规定，单位自行研究开发项目形成的无形资产，其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额。

（一）自行研究开发项目的识别。

4号准则中所指的自行研究开发项目，应当同时满足以下条件：

1. 该项目以科技成果创造和运用为目的，预期形成至少一项科技成果。科技成果是指通过科学研究与技术开发所产生的具有实用价值的成果。

2. 该项目的研发活动起点可以明确。利用财政资金等单位外部资金设立的科研项目，应当以立项之日作为起点；利用单位自有资金设立的科研项目，应当以单位决策机构批准同意立项之日，或科研人员将研发计划书提交单位科研管理部门审核通过之日作为起点。

（二）自行研究开发项目支出的范围及会计处理。

4号准则中所指的自行研究开发项目的支出，包括从事研究开发及其辅助活动人员计提的薪酬，研究开发活动领用的库存物品，使用的固定资产折旧和无形资产摊销，支付的其他各类研发费用等。其中，计提的薪酬根据《政府会计制度》，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费、住房公积金等；支付的其他各类研发费用包括业务费、劳务费、水电气暖费用等。

按照《政府会计制度》的规定，单位应当先通过“研发支出”科目归集自行研究开发项目的支出，借记“研发支出”科目，贷记“应付职工薪酬”、“库存物品”、“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”、“财政拨款收入”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“预提费用”等科目。“研发支出”科目下归集的各项研发支出后续按4号准则相关规定转入当期费用或无形资产。

不属于4号准则所指的自行研究开发项目所发生的支出，应当在实际发生时计入当期费用。

（三）自行研究开发项目研究阶段和开发阶段的划分。

根据4号准则规定，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。对于研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。对于开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，最终形成无形资产的，应当确认为无形资

产；最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

当单位自行研究开发项目预期形成的无形资产同时满足以下条件时，可以认定该自行研究开发项目进入开发阶段：

1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

3. 无形资产能够为单位带来经济利益或服务潜能。该无形资产自身或运用该无形资产生产的产品存在市场，或者该无形资产在内部使用具有有用性。

4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。

5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

通常情况下，单位可以将样品样机试制成功、可行性研究报告通过评审等作为自行研究开发项目进入开发阶段的标志，但不满足上述条件的除外。

五、关于财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的相关会计处理

根据《政府会计制度》规定，单位在年末需要做如下账务处理：财政直接支付方式下，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付数的差额，在财务会计借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目；在预算会计借记“资金结存——财政应

返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。财政授权支付方式下，根据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差额，在财务会计借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目；在预算会计借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

按照《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见（国发〔2021〕5号）》规定，市县级财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支，相关单位年末不再进行上述账务处理。除此以外，单位根据同级财政部门规范国库集中支付结余权责发生制列支规定，相应进行会计处理。

六、关于单位取得代扣代收代征税款手续费的会计处理

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

七、关于部门（单位）合并财务报表的编制程序和抵销事项的处理

（一）编制程序。

单位应当根据《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》（以下简称9号准则）第十七、十八条规定的程序，编制部门（单位）合并财务报表。具体流程如下：

1. 对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础。

2. 设置合并工作底稿。

3. 将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目金额逐项填入合并工作底稿，并加总得出个别资产负债表、个别收入费用表各项目合计金额。

4. 在合并工作底稿上编制抵销分录，将合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的内部业务或事项对财务报表的影响进行抵销处理。

5. 根据个别财务报表各项目合计金额、抵销分录发生额计算合并财务报表各项目的合并金额。抵销分录涉及收入、费用项目的，除调整合并收入费用表相应项目外，还应当结转调整合并资产负债表的净资产项目。

6. 根据合并工作底稿中计算确定的各项目合并金额，填列合并财务报表。

（二）抵销内部业务或事项的会计处理。

单位应当根据 9 号准则第十八条第三款的规定，抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响，在合并工作底稿上编制相应抵销分录。

1. 一般情况下的抵销处理。

(1) 抵销部门内部单位之间的债权(含应收款项坏账准备)和债务项目。在编制抵销分录时,应当按照内部债权债务的金额,借记“应付账款”、“预收款项”、“其他应付款”、“长期应付款”项目,贷记“应收账款净额”、“预付账款”、“其他应收款净额”项目。

其中,债权方对应收款项已计提坏账准备的,单位还应当分别以下情况编制抵销分录:

①初次编制合并报表的,按照内部应收款项计提的坏账准备的金额,借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目,贷记“其他费用”项目。

②连续编制合并报表的。先按照上期抵销的内部应收款项计提的坏账准备的金额,借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目,贷记“累计盈余——年初”项目。再按照本期个别资产负债表中期末内部应收款项相对应坏账准备的增加额,借记“应收账款净额——坏账准备”、“其他应收款净额——坏账准备”项目,贷记“其他费用”项目。本期个别资产负债表中期末内部应收款项所对应坏账准备金额减少的,做相反分录。

(2) 抵销部门内部单位之间的上级补助收入和对附属单位补助费用项目。在编制抵销分录时,应当按照上级单位对附属单位补助的金额,借记“上级补助收入”项目,贷记“对附属单位补助费用”项目。

(3) 抵销部门内部单位之间的上缴上级费用和附属单位上缴收入项目。在编制抵销分录时，应当按照附属单位向上级单位上缴的金额，借记“附属单位上缴收入”项目，贷记“上缴上级费用”项目。

(4) 抵销部门内部单位之间的收入和费用项目。在编制抵销分录时，应当按照内部交易的金额，借记“事业收入”、“非同级财政拨款收入”、“经营收入”、“其他收入”项目，贷记按费用性质列示的收入费用表（以下称收入费用表1）中的“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”项目；同时，贷记按费用经济分类列示的收入费用表（以下称收入费用表2）中的“商品和服务费用”项目。

2. 特殊情况下的抵销处理。

(1) 付款方按实际支付的金额确认费用，收款方先确认预收账款、后续按合同完成进度转入事业收入的，单位应当抵销有关负债、收入和费用项目。在编制抵销分录时，应当按预收账款的余额借记“预收款项”项目，按确认的事业收入金额借记“事业收入”项目，按确认的费用金额贷记收入费用表1的“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”项目；同时，贷记收入费用表2的“商品和服务费用”项目。

(2) 收款方按实际收到的金额确认收入，付款方先确认预付账款、后续按合同完成进度转入费用的，单位应当抵

销有关收入和资产、费用项目。在编制抵销分录时，应当按确认的收入金额借记“事业收入”项目，按预付账款的余额贷记“预付账款”项目，按确认的费用金额贷记收入费用表1的“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”项目；同时，贷记收入费用表2的“商品和服务费用”项目。

（3）内部交易双方对应抵销项目的记账金额不一致的，应当按照其中较小的金额抵销。例如，收款方确认收入和增值税销项税额，付款方因增值税进项税额不得抵扣全额确认费用的，单位应当按照不含增值税的净额抵销收入和费用项目。

（4）对于仅一方进行账务处理导致没有对应抵销项目的，单位应当遵循重要性原则分别处理：

①单笔金额具有重要性的¹，应当逐笔核对查明原因，属于记账遗漏或差错的，应当按照《政府会计准则第7号——会计调整》相关规定对个别财务报表进行调整后，再进行抵销处理；相关账务处理符合政府会计准则制度规定的，除按本解释规定不应抵销的内部业务或事项外，应当按照单笔金额不具有重要性情况下的相关规定进行抵销处理。

②单笔金额不具有重要性的，无需逐笔核对，可直接按照内部业务或事项的金额编制抵销分录，借记有关债务、收入项目，贷记“累计盈余”项目；借记“累计盈余”项目，

¹重要性水平可参考《政府部门财务报告编制操作指南（试行）》（财库〔2019〕57号）关于抵销阈值的规定。

贷记有关债权、费用项目。

3. 不应抵销的内部业务或事项。

付款方计入费用、收款方计入应缴财政款的，在编制部门（单位）合并财务报表时，该费用项目不应抵销。

4. 暂不抵销的内部业务或事项。

单位相互之间销售商品、提供劳务形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益，在国务院财政部门作出抵销处理的规定之前，单位在编制部门（单位）合并财务报表时暂不抵销。

（三）相关工作要求。

1. 单位应当加强本部门内部单位清单的管理和更新维护，可在会计信息系统中将统一社会信用代码作为部门内部单位的标识依据。发生内部业务或事项时，应当在明细核算或辅助核算中注明“本部门内部单位”。

2. 单位应当制定并完善内部会计核算制度，对于经常发生的内部业务或事项统一会计处理，并明确内部抵销规则。

3. 单位应当根据内部业务或事项的发生频率及金额等因素，建立半年度、季度、月度等频率的定期对账机制，梳理并核对内部业务或事项，及时进行会计处理和调整。

八、关于生效日期

本解释自 2022 年 1 月 1 日起施行，首次施行时均采用未来适用法。

附录

行政单位专用会计科目

预算会计要素	科目名称	适用单位
预算支出	行政支出	行政单位

事业单位专用会计科目

会计要素		科目名称	适用单位
财务会计要素	资产	短期投资	事业单位
		应收票据	事业单位
		应收账款	事业单位
		应收股利	事业单位
		应收利息	事业单位
		坏账准备	事业单位
		长期股权投资	事业单位
		长期债券投资	事业单位
	负债	短期借款	事业单位
		应付票据	事业单位
		应付利息	事业单位
		预收账款	事业单位
		长期借款	事业单位
	净资产	专用基金	事业单位
		权益法调整	事业单位
	收入	事业收入	事业单位
		上级补助收入	事业单位
		附属单位上缴收入	事业单位

	收入	经营收入	事业单位
		投资收益	事业单位
	费用	单位管理费用	事业单位
		经营费用	事业单位
		上缴上级费用	事业单位
		所得税费用	事业单位
	预算会计要素	预算收入	事业预算收入
上级补助预算收入			事业单位
附属单位上缴预算收入			事业单位
经营预算收入			事业单位
债务预算收入			事业单位
投资预算收益			事业单位
预算支出		事业支出	事业单位
		经营支出	事业单位
		上缴上级支出	事业单位
		投资支出	事业单位
		债务还本支出	事业单位
预算结余		专用结余	事业单位
		经营结余	事业单位
		非财政拨款结余分配	事业单位