

存货的成本,包括放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

对联营企业或合营企业投资的成本,包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

投资性房地产的成本,包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

固定资产的成本,包括放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。

生物资产的成本,包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

无形资产的成本,包括放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额,应当计入当期损益。

第七条 将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的,债权人应当按照本准则第六条的规定计量其初始投资成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额,应当计入当期损益。

第八条 采用修改其他条款方式进行债务重组的,债权人应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,确认和计量重组债权。

第九条 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的,债权人应当首先按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权,然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例,对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配,并以此为基础按照本准则第六条的规定分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额,应当计入当期损益。

第三章 债务人的会计处理

第十条 以资产清偿债务方式进行债务重组的,债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认,所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

第十一条 将债务转为权益工具方式进行债务重组的,债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允

价值计量,权益工具的公允价值不能可靠计量的,应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额,应当计入当期损益。

第十二条 采用修改其他条款方式进行债务重组的,债务人应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定,确认和计量重组债务。

第十三条 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的,债务人应当按照本准则第十一条和第十二条的规定确认和计量权益工具和重组债务,所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额,应当计入当期损益。

第四章 披 露

第十四条 债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息:

(一)根据债务重组方式,分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。

(二)债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额,以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。

第十五条 债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息:

(一)根据债务重组方式,分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。

(二)债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

第五章 衔接规定

第十六条 企业对2019年1月1日至本准则施行日之间发生的债务重组,应根据本准则进行调整。企业对2019年1月1日之前发生的债务重组,不需要按照本准则的规定进行追溯调整。

第六章 附 则

第十七条 本准则自2019年6月17日起施行。

第十八条 2006年2月15日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》(财会[2006]3号)中的《企业会计准则第12号——债务重组》同时废止。

财政部此前发布的有关债务重组会计处理规定与本准则不一致的,以本准则为准。

政府会计准则制度解释第1号

(2019年7月16日 财政部 财会[2019]13号)

一、关于企业集团中的事业单位会计制度执行问题
企业集团中纳入部门预算编报范围的事业单位(不含

执行《军工科研事业单位会计制度》的事业单位,下同)应当按照政府会计准则制度进行会计核算;企业集团中未纳入部门预算编报范围的事业单位,可以不执行《政府会计制

度——行政事业单位会计科目和报表》(以下称《政府会计制度》)中的预算会计内容,只执行财务会计内容。

二、关于事业单位长期股权投资的会计处理

(一)事业单位采用权益法核算长期股权投资,且被投资单位编制合并财务报表的,在持有投资期间,应当以被投资单位合并财务报表中归属于母公司的净利润和其他所有者权益变动为基础,计算确定应当调整长期股权投资账面余额的金额,并进行相关会计处理。

(二)事业单位以其持有的科技成果取得的长期股权投资,应当按照评估价值加相关税费作为投资成本。事业单位按规定通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格的,应当按照以上方式确定的价格加相关税费作为投资成本。

(三)事业单位处置以科技成果转化形成的长期股权投资,按规定所取得的收入全部留归本单位的,应当按照实际取得的价款,借记“银行存款”等科目,按照被处置长期股权投资的账面余额,贷记“长期股权投资”科目,按照尚未领取的现金股利或利润,贷记“应收股利”科目,按照发生的相关税费等支出,贷记“银行存款”等科目,按照借贷方差额,借记或贷记“投资收益”科目;同时,在预算会计中,

按照实际取得的价款,借记“资金结存——货币资金”科目,按照处置时确认的投资收益金额,贷记“投资预算收益”科目,按照贷方差额,贷记“其他预算收入”科目。

(四)权益法下,事业单位处置以现金以外的其他资产取得的(不含科技成果转化形成的)长期股权投资时,按规定将取得的投资收益(此处的投资收益,是指长期股权投资处置价款扣除长期股权投资成本和相关税费后的差额)纳入本单位预算管理的,分别以下两种情况处理:

1.长期股权投资的账面余额大于其投资成本的,应当按照被处置长期股权投资的成本,借记“资产处置费用”科目,贷记“长期股权投资——成本”科目;同时,按照实际取得的价款,借记“银行存款”等科目,按照尚未领取的现金股利或利润,贷记“应收股利”科目,按照发生的相关税费等支出,贷记“银行存款”等科目,按照长期股权投资的账面余额减去其投资成本的差额,贷记“长期股权投资——损益调整、其他权益变动”科目(以上明细科目为贷方余额的,借记相关明细科目),按照实际取得的价款与被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额,贷记或借记“投资收益”科目,按照贷方差额,贷记“应缴财政款”科目。预算会计的账务处理按照《政府会计制度》进行。

这种情况下的会计分录举例如下:

财务会计	预算会计
借:资产处置费用	
贷:长期股权投资——成本	
借:银行存款	借:资金结存——货币资金
贷:应收股利(如有)	贷:投资预算收益(取得
长期股权投资——损益调整、其他权益变动(也可能在借方)	价款减去投资成本和相关税
银行存款(相关税费)	费后的金额)
投资收益(取得价款与投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额)	
应缴财政款	

2.长期股权投资的账面余额小于或等于其投资成本的,应当按照被处置长期股权投资的账面余额,借记“资产处置费用”科目,按照长期股权投资各明细科目的余额,贷记“长期股权投资——成本”科目,贷记或借记“长期股权投资——损益调整、其他权益变动”科目;同时,按照实际取得的价款,借记“银行存款”等科目,按照尚未领取的现金股利或利润,

贷记“应收股利”科目,按照发生的相关税费等支出,贷记“银行存款”等科目,按照实际取得的价款大于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额,贷记“投资收益”科目,按照贷方差额,贷记“应缴财政款”科目。预算会计的账务处理按照《政府会计制度》进行。

这种情况下的会计分录举例如下:

财务会计	预算会计
借:资产处置费用(投资账面余额)	
长期股权投资——损益调整、其他权益变动(部分明细科目余额也可能在贷方)	
贷:长期股权投资——成本	借:资金结存——货币资金
借:银行存款	贷:投资预算收益(取得
贷:应收股利(如有)	价款减去投资成本和相关税
银行存款(相关税费)	费后的金额)
投资收益(取得价款大于投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出合计数的差额)	
应缴财政款	

(五) 事业单位按规定应将长期股权投资持有期间取得的投资净收益, 以及以现金取得的长期股权投资处置时取得的净收入(处置价款扣除投资本金和相关税费后的净额) 上缴本级财政并纳入一般公共预算管理的, 在应收或收到上述有关款项时不确认投资收益, 应通过“应缴财政款”科目核算。

三、关于单位年末暂收暂付非财政资金的会计处理

单位对于纳入本年度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及时进行预算会计核算。年末结账前, 单位应当对暂收暂付款项进行全面清理, 并对于纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理, 确认相关预算收支, 确保预算会计信息能够完整反映本年度部门预算收支执行情况。

(一) 对于纳入本年度部门预算管理的暂付款项, 按照《政府会计制度》规定, 单位在支付款项时可不作预算会计处理, 待结算或报销时, 按照结算或报销的金额, 借记相关预算支出科目, 贷记“资金结存”科目。但是, 在年末结账前, 对于尚未结算或报销的暂付款项, 单位应当按照暂付的金额, 借记相关预算支出科目, 贷记“资金结存”科目。以后年度, 实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一致的, 单位应当通过相关预算结转结余科目“年初余额调整”明细科目进行处理。

(二) 对于应当纳入下一年度部门预算管理的暂收款项, 单位在收到款项时, 借记“银行存款”等科目, 贷记“其他应付款”科目; 本年度不作预算会计处理。待下一年初, 单位应当按照上年暂收的款项金额, 借记“其他应付款”科目, 贷记有关收入科目; 同时在预算会计中, 按照暂收款项的金额, 借记“资金结存”科目, 贷记有关预算收入科目。

对于应当纳入下一年度部门预算管理的暂付款项, 单位在付出款项时, 借记“其他应收款”科目, 贷记“银行存款”等科目, 本年度不作预算会计处理。待下一年实际结算或报销时, 单位应当按照实际结算或报销的金额, 借记有关费用科目, 按照之前暂付的款项金额, 贷记“其他应收款”科目, 按照退回或补付的金额, 借记或贷记“银行存款”等科目; 同时, 在预算会计中, 按照实际结算或报销的金额, 借记有关支出科目, 贷记“资金结存”科目。下一年度内尚未结算或报销的, 按照上述(一)中的规定处理。

(三) 对于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), 单位应当按照《政府会计制度》规定, 仅作财务会计处理, 不作预算会计处理。

四、关于由有关部门统一管理, 但由其他部门占有、使用的固定资产的会计处理

按规定由本级政府机关事务管理部门统一管理(如仅持有资产的产权证等), 但具体由其他部门占有、使用的固定资产, 应当由占有、使用该资产的部门作为会计确认主体, 对该资产进行会计核算。

2019年1月1日前相关部门未按照上述规定对某项固定资产进行会计核算的, 在新旧会计制度转换时, 按照以下规

定处理:

(一) 该项固定资产已经在其统一管理的部门入账的, 负责资产统一管理的部门应当按照该项固定资产已经计提的折旧金额(按照原制度已经计提折旧的), 借记新账的“固定资产累计折旧”科目, 按照该项固定资产的账面余额, 贷记新账的“固定资产”科目, 按其差额, 借记新账的“累计盈余”科目; 占有、使用该资产的部门应当按照该项固定资产在统一管理部门记录的账面余额, 借记新账的“固定资产”科目, 按照该项资产在统一管理部门已经计提的折旧金额(按照原制度已经计提折旧的), 贷记新账的“固定资产累计折旧”科目, 按其差额, 贷记新账的“累计盈余”科目。

(二) 该项固定资产尚未登记入账的, 应当由占有、使用该资产的部门按照盘盈资产进行处理, 具体账务处理参照财政部已经印发的相关衔接规定执行。

在按照上述规定进行新旧制度衔接时, 相关会计主体的会计处理应当协调一致, 确保资产确认不重复、不遗漏。在新旧制度衔接中, 如涉及资产产权变更或实物资产划拨等事项, 相关会计主体应当按照资产管理有关规定办理。

多个部门共同占用、使用同一项固定资产, 且该项固定资产由本级政府机关事务管理部门统一管理并负责后续维护、改造的, 由本级政府机关事务管理部门作为确认主体, 对该项固定资产进行会计核算。

同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产, 或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的, 按照本部门规定对固定资产进行会计核算。

五、关于单位无偿调入资产的账务处理

按照相关政府会计准则规定, 单位(调入方) 接受其他政府会计主体无偿调入的固定资产、无形资产、公共基础设施等资产, 其成本按照调出方的账面价值加上相关税费确定。但是, 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。

无偿调入资产在调出方的账面价值为零的, 单位(调入方) 在进行财务会计处理时, 应当按照该项资产在调出方的账面余额, 借记“固定资产”“无形资产”等科目, 按照该项资产在调出方已经计提的折旧或摊销金额(与资产账面余额相等), 贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”等科目; 按照支付的相关税费, 借记“其他费用”科目, 贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。同时, 在预算会计中按照支付的相关税费, 借记“其他支出”科目, 贷记“资金结存”科目。

无偿调入资产在调出方的账面余额为名义金额的, 单位(调入方) 在进行财务会计处理时, 应当按照名义金额, 借记“固定资产”“无形资产”等科目, 贷记“无偿调拨净资产”科目; 按照支付的相关税费, 借记“其他费用”科目, 贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。同时, 在预算会计中按照支付的相关税费, 借记“其他支出”科目, 贷记“资金结存”科目。

六、关于“业务活动费用”和“单位管理费用”科目的核算范围

按照《政府会计制度》规定,“业务活动费用”科目核算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”科目核算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,包括单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧(摊销)等费用,以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

按照上述规定,行政单位不使用“单位管理费用”科目,其为实现其职能目标、依法履职发生的各项费用均计入“业务活动费用”科目。事业单位应当同时使用“业务活动费用”和“单位管理费用”科目,其业务部门开展专业业务活动及其辅助活动发生的各项费用计入“业务活动费用”科目,其本级行政及后勤管理部门发生的各项费用以及由单位统一负担的费用计入“单位管理费用”科目。

事业单位应当按照《政府会计制度》的规定,结合本单位实际,确定本单位业务活动费用和单位管理费用划分的具体会计政策。

七、关于“保障性住房”科目的核算范围

《政府会计制度》中规定的“保障性住房”科目,核算单位为满足社会公共需要而控制的保障性住房的原值。此处的保障性住房,主要指地方政府住房保障主管部门持有全部或部分产权份额、纳入城镇住房保障规划和年度计划、向符合条件的保障对象提供的住房。

八、关于第三方支付平台账户资金的会计科目适用问题

单位通过支付宝、微信等方式取得相关收入的,对于尚未转入银行存款的支付宝、微信收付款等第三方支付平台账户的余额,应当通过“其他货币资金”科目核算。

九、关于有关往来科目和收入、费用科目明细信息的披露

单位在按照债务人(债权人)对应收款项(应付款项)进行明细核算的基础上,应当在财务报表附注中按照债务人(债权人)分类对应收款项(应付款项)进行披露。债务人(债权人)类别主要分为本部门内部单位(指纳入单位所属部门财务报告合并范围的单位,下同)、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位和其他单位。

单位在按照收入来源(支付对象)对有关收入科目(费用科目)进行明细核算的基础上,应当在财务报表附注中按照收入来源(支付对象)分类对有关收入(费用)进行披露。收入来源(支付对象)主要分为本部门内部单位、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位和其他单位。

单位按照《政府会计制度》中财务报表附注所列格式分类对应收款项、应付款项、有关收入和费用进行具体披露时,应当遵循重要性原则。单位对重要性的判断,应当依据

《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》,并考虑满足编制合并财务报表的信息需要,即相关合并主体能够基于单位所披露的信息,抵销合并主体与被合并主体之间、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。

十、关于单位售房款的会计处理

中央级行政事业单位应当自2019年1月1日起,将归属于本单位的售房款及其利息收入纳入部门预算管理,并按照《政府会计制度》统一进行会计核算。收到售房款项(售房收入扣除按标准计提的住宅专项维修资金)及其利息收入时,借记“银行存款”科目,贷记“其他收入”科目;同时在预算会计中借记“资金结存”科目,贷记“其他预算收入”科目。按规定使用售房款发放购房补贴的,计提购房补贴费用时,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目;发放购房补贴时,借记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目,贷记“银行存款”等科目,同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目,贷记“资金结存”科目。

新旧会计制度转换时,中央级行政单位和中央级事业单位应当分别进行如下会计处理:

(一)行政单位在原账中将售房款作为负债(其他应付款或长期应付款等)核算的,应当将有关负债科目的相关明细科目余额,转入新账财务会计中的“累计盈余”科目;同时,按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目,贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

行政单位原对售房款单独建账、单独核算(即未将售房款资金纳入“大账”核算)的,应当将售房款资金统一纳入“大账”核算,按照有关账套(或台账)核算的售房款余额,在新账财务会计中借记“银行存款”等科目,贷记“累计盈余”科目;同时,按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目,贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

(二)事业单位在原账中将售房款记入“专用基金”科目的,应当将“专用基金”科目相关明细科目的余额,转入新账财务会计中的“累计盈余”科目;同时,按照相同金额在新账预算会计中借记“资金结存”科目,贷记“非财政拨款结转”相关明细科目。

尚未将单位售房款纳入财政统筹使用的省级及以下行政事业单位,应当比照本解释中有关中央级行政事业单位售房款的会计处理规定执行。

十一、关于单位集中管理的住宅专项维修资金的会计处理

单位对于其集中管理的住宅专项维修资金,属于按规定从本单位售房收入中提取的,应当比照本解释中有关单位售房款的规定进行会计处理;属于本单位职工个人缴存的,应当作为受托代理业务,按照《政府会计制度》的规定进行会计处理。

专门从事住宅专项维修资金管理的单位所管理的住宅专项维修资金的会计核算,由财政部另行规定。

十二、本解释自2019年1月1日起施行。