

关于行政事业单位划转撤并有关会计处理规定

(征求意见稿)

为规范行政事业单位(以下简称单位)划转撤并的会计处理,进一步落实财务、资产管理有关要求,更好地服务党和国家机构深化改革需要,根据《中华人民共和国会计法》、《行政事业性国有资产管理条例》、《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》和政府会计准则制度等相关规定,制定本规定。

一、适用范围和会计处理基本原则

(一)关于适用范围。

本规定适用于发生划转撤并情形,且执行政府会计准则制度的单位。

本规定所指的划转撤并,包括划转、合并、分立、撤销和改制五种情形:

1.划转,是指单位因行政隶属关系的改变,成建制在部门之间、上下级之间和单位之间的划转。

2.合并,是指两个或两个以上单位重组为一个单位。

3.分立,是指一个单位分为两个或两个以上单位。

4.撤销,是指单位被宣布解散或终止。

5. 改制，是指单位性质发生变化或执行的财务管理制度发生变化，具体包括以下两种情形：一是单位转为企业或转为纳入企业财务管理体系的事业单位（以下统称转企改制）；二是单位由行政单位转为事业单位或由事业单位转为行政单位（以下统称非转企改制）。

其中，单位划转、合并、分立涉及单位性质或执行财务管理制度变化的，除按照本规定中关于划转、合并、分立情形进行会计处理外，还应当遵循本规定中关于改制情形的相关会计处理规定。

（二）关于会计处理基本原则。

单位发生划转撤并情形的，应当按照财务、资产等有关管理规定进行清算，在清算期间全面开展资产清查核实、清理债权债务、开展资产评估等工作，并在清算基础上做好资产和负债的移交、接收和划转工作。单位应当根据相关划转撤并批复文件或方案等确定清算日、清算结束日、合并日和分立日等关键时间节点。

划转撤并的单位应当按照本规定对划转撤并过程中的相关业务和事项进行会计处理，并编制相关报表。本规定尚未作出规定的，单位应当遵循政府会计准则制度的相关规定。单位划转、合并、分立和非转企改制情形下的会计核算应当以持续运行为前提。单位撤销和转企改制情形下的会计核算应当以非持续运行为前提。

二、划转撤并单位清算的会计处理

(一) 持续运行前提下单位清算的会计处理。

1. 主要业务和事项的会计处理。

单位应当按照政府会计准则制度规定对清算相关的业务和事项进行会计处理。其中，单位按规定开展资产评估、涉及资产价值变动的，应当根据报经批准或备案的资产评估价值调整评估基准日资产的账面价值，并确认其他收入或其他费用。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当在清算结束日及时结账。结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

2. 清算财务报表及编制说明。

单位应当在清算结束日编制清算财务报表，至少包括清算资产负债表。

(1) 关于清算资产负债表。

单位清算资产负债表应当反映清算日和清算结束日的财务状况，资产负债表各项目应当按照政府会计准则制度规定进行填列。

资产负债表格式参见附表 1。

(2) 关于其他报表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当按照政府会计准则制度规定编制收入费用表和预算会计报表，反映单位年初至清算结束日的运行情况和预算执行情况。

(二) 非持续运行前提下单位清算的会计处理。

1. 会计科目设置及使用说明。

单位应当在《政府会计制度——行政事业单位科目和报表》所规定的财务会计科目基础上，作如下调整：

(1) 在收入类科目中增设“清算收入”科目，核算单位在清算期间因资产价值变动、资产盘盈、债务豁免等产生的各项收入。

(2) 在费用类科目中增设“清算费用”科目，核算单位为开展清算而发生的评估费、审计费，以及因资产价值变动、资产盘亏、债权核销等产生的各项费用。

(3) 在净资产类科目中增设“清算净损益”科目，核算单位清算期间各项清算收入、清算费用相抵后的余额。

单位可根据清算工作实际需要在上述会计科目下进一步设置明细科目。

2. 主要业务和事项的会计处理。

(1) 单位在清算日的会计处理。

单位在清算日应当进行结账。结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

（2）单位盘盈或盘亏资产的会计处理。

单位在清算期间发生资产盘盈的，应当按照政府会计准则制度相关规定确定的成本及时入账，并确认清算收入。单位在盘盈资产报经批准或备案前，在财务会计下按照确定的入账成本，借记相关资产科目，贷记“待处理财产损益”科目；在预算会计下按照现金溢余的金额，借记“资金结存”科目，贷记“其他预算收入”科目。单位在盘盈资产报经批准或备案后，借记“待处理财产损益”科目，贷记“清算收入”科目。

单位在清算期间发生资产盘亏、损毁或报废的，应当按规定核销相关资产，并确认清算费用。单位在相关资产报经批准或备案前，在财务会计下按照资产的账面价值，借记“待处理财产损益”科目，按照相关资产已计提的折旧或摊销金额，借记“固定资产累计折旧”、“无形资产累计摊销”等科目，按照相关资产的账面余额，贷记相关资产科目；在预算会计下按照现金短缺的金额，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。单位在相关资产报经批准或备案后，

借记“清算费用”科目，贷记“待处理财产损益”科目。

（3）单位清理债权债务的会计处理。

单位在清算期间进行相关债权清理的，对于确实无法收回的应收款项，应当按规定核销相关债权，并确认清算费用。单位报经批准或备案后核销相关应收款项时，应当按照其账面余额，借记“清算费用”科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。其中，事业单位已计提坏账准备的，还应同时予以核销，借记“坏账准备”科目，贷记“清算费用”科目。

单位在清算期间进行相关债务清理的，对于无法偿付或债权人豁免偿还的相关债务，应当按规定报经批准或备案后核销相关债务，并确认清算收入。单位核销无法偿付或债权人豁免偿还的债务时，按照无法偿付或豁免偿还的金额，借记“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“清算收入”科目。

（4）单位因资产评估调整资产账面价值的会计处理。

单位在清算期间按规定开展资产评估、涉及资产价值变动的，应当根据报经批准或备案的资产评估价值对评估基准日资产的账面价值进行调整，并确认清算收入或清算费用。单位应当在资产评估结果报经批准或备案后，按照资产评估价值与评估基准日账面价值的差额，借记或贷记相关资产科目，贷记“清算收入”科目或借记“清算费用”科目。

(5) 单位发生相关清算费用的会计处理。

单位在清算期间发生的评估费、审计费等相关费用的，应当按照实际发生额确认清算费用。单位在发生评估费、审计费时，在财务会计下按照实际支付或应支付的金额，借记“清算费用”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目；在预算会计下按照实际支付的金额，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。

(6) 单位在清算结束日的会计处理。

单位在清算结束日应当及时结账，将清算收入、清算费用的发生额转入清算净损益。完成上述结转后，将清算净损益转入累计盈余。

结账后，在财务会计下，收入类、费用类科目应无余额，除“累计盈余”、“专用基金”、“权益法调整”科目外，其他净资产类科目应无余额；在预算会计下，预算收入类、预算支出类科目应无余额，“其他结余”、“非财政拨款结余分配”科目应无余额。

3. 清算财务报表及编制说明。

单位应当在清算结束日编制清算财务报表，至少包括清算资产负债表和清算损益表。

(1) 关于清算资产负债表。

单位清算资产负债表应当反映清算日、清算结束日的财务状况。清算资产负债表各项目应当按照政府会计准则制度

规定进行填列。

资产负债表格式参见附表 1。

(2) 关于清算损益表。

单位清算损益表应当反映清算期间的各项清算收入、清算费用及清算净损益。清算损益表各项目应当按照“清算收入”、“清算费用”和“清算净损益”科目及其明细科目在清算期间的发生额填列。

上级预算单位在单位清算当年编制部门（单位）合并财务报表时，应当将“清算收入”科目的本期发生额合并填入合并收入费用表的“其他收入”项目，将“清算费用”科目的本期发生额合并填入合并收入费用表的“其他费用”项目。

清算损益表的格式参见附表 2。

(3) 关于其他报表。

单位应当按照政府会计准则制度规定编制收入费用表和预算会计报表，反映单位年初至清算日的运行情况和预算执行情况。

三、划转撤并单位清算后的会计处理

(一) 划转情形下的会计处理。

单位成建制划转的，在划转后仍然按照政府会计准则制度规定进行会计处理。

(二) 合并、分立情形下的会计处理。

1. 清算结束日至合并、分立日的会计处理。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，在清算结束日至合并、分立日发生的相关业务和事项的会计处理，应当遵循政府会计准则制度规定，并在合并、分立日资产和负债划转前进行结账，结账后无需进行会计处理。

2. 合并、分立日的会计处理。

（1）资产和负债划出单位的会计处理。

在分立情形下，原单位划出资产和负债后仍然存续的，应当按规定转销划出的相关资产和负债，并调整净资产和相关结转结余的账面余额。单位划出资产和负债时，在财务会计下按照分立日相关资产和负债的账面价值，借记相关负债科目，贷记相关资产科目，按照借贷方差额，借记或贷记“累计盈余”科目；在预算会计下按照划转的相关货币资金金额，借记相关结转结余科目，贷记“资金结存”科目。其中，单位划出的货币资金和长期股权投资涉及专用基金和权益法调整的，应当调整相关净资产的账面余额，借记“专用基金”、“权益法调整”科目，贷记“累计盈余”科目。

（2）资产和负债划入单位的会计处理。

资产和负债的划入单位应当按照政府会计准则制度规定，对划入的资产和负债进行确认、计量，并调整净资产和相关结转结余的账面余额。单位在划入资产和负债时，在财务会计下按照划出方在合并、分立日相关资产和负债的账面

价值，借记相关资产科目，贷记相关负债科目，按照借贷方差额贷记或借记“累计盈余”科目；在预算会计下按照划入的货币资金金额，借记“资金结存”科目，贷记相关结转结余科目。其中，单位划入的货币资金涉及专用基金划转的，应当确认专用基金，按照划入的专用基金金额，借记“累计盈余”科目，贷记“专用基金”科目。

在合并情形下，资产和负债的划入单位应当及时清理、核销合并前各单位之间的内部债权债务，并按照差额调整净资产的账面余额。单位应当按照相关资产科目余额借记“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“累计盈余”科目。其中，涉及事业单位已计提坏账准备的，应当同时予以核销，借记“坏账准备”科目，贷记“累计盈余”科目。

3. 合并、分立当年编制的相关报表及说明。

(1) 关于资产负债表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当在合并、分立日编制资产负债表，反映单位在合并、分立日资产和负债划转前的财务状况。

合并、分立后的单位（包括合并日新组建单位、接收资产和负债的原单位，以及分立日新组建单位、划出资产和负债后仍存续的原单位，下同）应当在合并或分立日编制资产

负债表，反映合并、分立日资产和负债划转后的财务状况。

单位在合并、分立前后均存续的，在编制合并、分立当年期末资产负债表时，年初余额无需进行调整；合并、分立日新组建单位在编制合并、分立当年期末资产负债表时，无需填列年初余额。

（2）关于收入费用表和预算会计报表。

单位在清算结束后因合并或分立原因，其全部资产和负债移交其他单位的，应当在合并、分立日编制收入费用表和预算会计报表，反映单位清算结束日至合并、分立日的运行情况和预算执行情况。

合并、分立日新组建的单位在编制合并、分立当年收入费用表和预算会计报表时，应当根据合并、分立日至期末所发生的收入、费用编制收入费用表，根据合并、分立日至期末所发生的预算收入、预算支出编制预算会计报表，无需填列上年数。

合并前后均存续的单位在编制合并当年收入费用表和预算会计报表时，其收入费用表不包括被合并单位年初至合并日所发生的收入和费用，其预算会计报表不包括被合并单位年初至合并日所发生的预算收入和预算支出。

（3）关于净资产变动表。

合并、分立后的单位在编制合并、分立当年净资产变动表时，需在《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报

表》中净资产变动表的“(六)权益法调整”项目后增加“(七)划转撤并调整”项目，反映单位本年因划转撤并划入或划出资产和负债对净资产的直接影响。本行“累计盈余”项目应当通过对“累计盈余”科目明细账记录的分析，根据本年发生划转撤并时直接计入“累计盈余”的金额填列。本行“权益法调整”、“专用基金”项目应当通过对“权益法调整”、“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年发生划转撤并时“权益法调整”、“专用基金”的变动金额填列。

净资产变动表的格式参见附表 3。

(三) 撤销情形下的会计处理。

单位被撤销的，其全部资产和负债按规定由主管部门和本级财政部门核准处理，被撤销的单位在清算结束日结账后无需进行会计处理。

(四) 改制情形下相关单位的会计处理。

单位转企改制后成立的企业应当设立新账，按照企业会计准则制度的规定进行会计处理。单位非转企改制后仍然按照政府会计准则制度的规定进行会计处理。

事业单位对改制为企业的单位行使出资人职责的，应当确认相关投资，并相应调增净资产的账面余额。单位应当按照报经批准确定的企业净资产金额和出资比例，确定应享有的企业净资产份额，借记“长期股权投资”科目，贷记“累计盈余”科目。此外，行使出资人职责的事业单位在编制改

制当年净资产变动表时，应当参照本规定关于合并、分立后的单位编制净资产变动表的有关规定执行。

单位改制为国家出资企业的，应当由本级财政部门按照《财政总预算会计制度》的有关规定对相关股权投资进行会计处理。

四、附则

（一）会计凭证和会计档案管理。

接收有关资产、负债的单位，应当将资产清查报告及相关批复文件作为原始凭证。

单位划转撤并前和清算过程中形成的会计档案，应当按照国家档案管理的有关规定处理。

（二）生效日期。

本规定自发布之日起施行。对于在本规定施行之日仍处于划转撤并过程中的单位，应当根据本规定要求进行调整。

附表1 清算资产负债表

编制单位：_____

_____年____月____日

单位：元

资 产	清算结 束日余 额	清算 日余 额	年初 余额	负债和净资产	清算结 束日余 额	清算 日余 额	年初 余额
流动资产：				流动负债：			
货币资金				短期借款			
短期投资				应交增值税			
财政应返还额度				其他应交税费			
应收票据				应缴财政款			
应收账款净额				应付职工薪酬			
预付账款				应付票据			
应收股利				应付账款			
应收利息				应付政府补贴款			
其他应收款净额				应付利息			
存货				预收账款			
待摊费用				其他应付款			
一年内到期的非流动资产				预提费用			
其他流动资产				一年内到期的非 流动负债			
流动资产合计				其他流动负债			
非流动资产：				流动负债合计			
长期股权投资				非流动负债：			
长期债券投资				长期借款			
固定资产原值				长期应付款			
减：固定资产累计折旧				预计负债			
固定资产净值				其他非流动负债			
工程物资				非流动负债合计			
在建工程				受托代理负债			
无形资产原值				负债合计			
减：无形资产累计摊销							
无形资产净值							
研发支出							
公共基础设施原值							
减：公共基础设施累计折 旧（摊销）							
公共基础设施净值							
政府储备物资							
文物文化资产							
保障性住房原值							
减：保障性住房累计折旧							
保障性住房净值							

PPP 项目资产							
减：PPP 项目资产累计折旧（摊销）							
PPP 项目资产净值							
长期待摊费用				净资产：			
待处理财产损益				累计盈余			
其他非流动资产				专用基金			
非流动资产合计				权益法调整			
受托代理资产				净资产合计			
资产总计				负债和净资产总计			

附表 2 清算损益表

编制单位：_____ 年__月__日至__年__月__日 单位：元

项 目	清算期间累计数
一、清算收入	
（一）资产盘盈	
（二）债务豁免	
（三）评估增值	
（四）其他清算收入	
二、清算费用	
（一）资产盘亏	
（二）坏账核销	
（三）评估减值	
（四）评估、审计费用	
（五）其他清算费用	
三、清算净损益	

附表3 净资产变动表

编制单位：_____年 单位：元

项 目	累计盈余	专用基金	权益法调整	净资产合计
一、上年年末余额				
二、以前年度盈余调整（减少以“-”号填列）		——	——	
三、本年年初余额				
四、本年变动金额（减少以“-”号填列）				
（一）本年盈余		——	——	
（二）无偿调拨净资产		——	——	
（三）归集调整预算结转结余		——	——	
（四）提取或设置专用基金			——	
其中：从预算收入中提取	——		——	
从预算结余中提取			——	
设置的专用基金	——		——	
（五）使用专用基金			——	
（六）权益法调整	——	——		
（七）划转撤并调整				
五、本年年末余额				

注：“——”标识单元格不需填列，其中新组建单位无需填列“一”、“二”、“三”行。