

关于《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)》的起草说明

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》、《行政事业单位国有资产管理条例》、《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规定，我们起草了《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）》（以下简称《规定》）。有关情况说明如下：

一、起草背景

近年来，随着国家财税体制改革不断深化，部门决算报告、政府财务报告、行政事业性国有资产报告相关改革工作持续推进，单位会计信息质量和财务管理水平显著提升，同时对政府会计标准体系提出了更高要求，部分特殊业务特别是单位发生划转撤并情形时的会计处理亟需作出规范。制定出台《规定》，主要基于以下考虑：

一是服务党和国家机构深化改革的需要。习近平总书记在十九大报告中指出，要深化机构和行政体制改革，统筹考虑各类机构设置，科学配置党政部门及内设机构权力、明确

职责。十九届三中全会通过了《中共中央关于深化党和国家机构改革的决定》（以下简称《决定》），阐述了深化机构改革的重大意义、指导思想、原则思路、目标任务。《决定》强调，深化党和国家机构改革是推进国家治理体系和治理能力现代化的一场深刻变革，同时要求各地区各部门要严肃财经纪律，坚决防止国有资产流失。因此，为贯彻落实《决定》关于机构改革的有关纪律和国有资产管理的要求，有必要出台文件对相关会计处理规定予以明确，全面、准确地反映机构改革前后的国有资产清算、划转情况。

二是完善政府会计准则制度体系的需要。“十三五”时期，政府会计准则制度体系基本建成并全面有效实施。在系统梳理政府会计准则制度体系和收集准则制度执行问题过程中发现，目前的政府会计准则制度仅对单项资产划转的账务处理和单位撤销时的财务报表编制原则进行了规范，尚未对单位划转撤并过程中的清算及资产和负债移交、接收和划转会计处理作出系统规范。因此，为健全完善政府会计准则制度体系，持续向深推进政府会计改革，有必要出台相关文件，填补现有政府会计准则制度在单位划转撤并方面的空白。

三是落实财务和资产管理等有关规定的需要。在财务管理方面，《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》和各项行业财务制度单设一章对单位划转撤并的财务行为作出

规范，要求单位进行清算，做好在清算结束后资产和负债的移交、接收和划转工作。在资产管理方面，《行政事业性国有资产管理条例》要求各部门及其所属单位发生重大资产调拨、划转以及单位分立、合并、改制、撤销、隶属关系改变等情形的，对行政事业性国有资产进行清查，《行政事业单位资产清查核实管理办法》等文件进一步对单位开展资产清查核实等相关工作作出规范。因此，为加强政府会计准则制度与相关财务、资产管理规定的协同配合，促进其有效落地，有必要出台相关文件，从单位账务处理和报表编制的角度落实有关管理要求。

四是解决单位会计核算实务问题的需要。实务中，单位划转撤并工作呈现出多样性和复杂性。一方面，单位划转撤并前后资产和负债的移交、接收和划转工作量大、情况复杂，易造成相关资产的账实不一致。另一方面，各单位在实务中的会计处理方式不一，影响了会计信息的可比性，造成部门决算报告、政府财务报告等存在重复或遗漏的风险。因此，为解决单位划转撤并过程中的会计处理实务问题，有必要出台相关文件，规范相关业务的会计处理，助力单位做好相关基础工作，夯实部门决算报告、政府财务报告、行政事业性国有资产报告的核算基础。

二、起草过程

《规定》的起草主要经历了以下过程：

一是问题研究阶段。2021年下半年，结合各方收集的问题和需求，我们将单位划转撤并有关会计处理问题纳入研究计划，整理、分析单位划转撤并的有关政策文件，梳理单位划转撤并会计处理需要进行规范的主要问题，形成问题清单和初步方案。

二是形成讨论稿阶段。今年以来，我们先后向部分中央部门单位征集划转撤并的会计信息需求和亟需解决的会计问题，在此基础上于4月份形成讨论稿。

三是形成征求意见稿阶段。5月份以来，我们就讨论稿征求了部分专家和部内相关司局意见，根据各方面的反馈意见情况进行修改完善后形成征求意见稿，于7月中旬经会计司会计技术小组审议通过后向社会公开征求意见。

三、制定原则

《规定》的制定主要遵循了以下原则：

一是依法依规制定。《规定》在遵循《行政事业性国有资产管理条例》、《行政单位财务规则》和《事业单位财务规则》等有关财务、资产管理要求的基础上，对单位划转撤并过程中的会计问题予以规范。

二是与现行政府会计准则制度相衔接。《规定》主要规范单位划转撤并过程中相关业务的会计处理，属于政府会计准则制度体系的组成部分，与现行政府会计准则制度有效衔接，确保单位划转撤并前后信息可比、发生划转撤并的单位

与其它单位之间信息可比。

三是服务政府财务报告、部门决算报告编制。划转撤并过程中涉及单位的设立和撤销，以及预算指标、资产、负债的移交、接收和划转等业务和事项。《规定》注重做好划转撤并过程中不同单位主体之间决算报告和财务报告编制的协调，确保相关预算收支、资产负债、收入费用的列报不重不漏。

四、主要内容

《规定》包括四部分内容。

第一部分为适用范围和会计处理基本原则，主要明确本规定适用的单位和各类情形，以及会计处理的基本原则。

第二部分为划转撤并单位清算的会计处理，按照是否以持续运行为前提分别规范相关会计科目设置及使用说明、清算期间的主要业务和事项的会计处理、清算财务报表编制。

第三部分为清算后的会计处理，主要规范清算后各类情形下主要业务和事项的会计处理和相关报表编制。

第四部分为附则，主要明确相关会计凭证和会计档案管理要求、生效日期。

五、需要说明的几个问题

(一) 关于《规定》适用的具体情形。

《规定》适用于单位发生划转、合并、分立、撤销和改制（包括转企改制和非转企改制）共五种情形，根据不同情

形下单位的会计假设，可进一步分为单位会计核算以持续运行为前提的情形和以非持续运行为前提的情形。

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。在此类情形下包括两种情况：一是单位在合并、分立、划转和非转企改制前后均存续，即使按规定开展清算等工作，其相关业务或职能一直正常开展或履行。二是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，相关业务或职能由其他单位承接。上述两种情况与企业会计准则中的“合并”相似，单位在清算期间仍然开展日常业务，应以持续运行为前提。

单位转企改制、撤销情形下的会计核算应当以非持续运行为前提。单位进行转企改制或撤销的，自清算日起不再开展业务活动或履行相关职能，与企业“破产清算”相似，单位应以非持续运行为前提。

（二）关于单位清算的会计处理。

单位应当按照财务、资产等有关管理规定，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，《规定》按照是否满足持续运行的基本假设对单位清算的会计处理分别进行规范。一方面，对于持续运行前提下的单位，其业务或职能在划转撤并前后正常开展或履行，开展清算工作在于保障划转撤并前后业务或职能的平稳过渡。为保证划转撤并前后会计信息的可比性，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。另一方面，非持续运行前提下的单位自清算日起不再开展或履行相关业务或职能，开展清算工作在于认定各项资产和负债的价值及其变动。为充分反映清算期间与资产和负债价值变动相关的各项损益，单位应当在清算日进行结账，设置相关会计科目和清算损益表，单独确认、反映相关清算损益。

（三）关于合并、分立情形下单位清算后的会计处理。

考虑到合并和分立两种情形清算后均涉及资产和负债的划转，且业务内容较为相似，因此将合并、分立日的会计处理分为划出单位和划入单位两类进行统一规范。合并、分立后的单位应当根据资产和负债的划转情况，按照划出单位的账面价值确认或转销相关资产和负债，同时按照借贷方差额直接调整净资产的账面余额，并在净资产变动表中增加“划转撤并调整”项目，反映资产和负债划转对“累计盈余”、“专用基金”等净资产项目的影 响。之所以这样处理，一方面，单位合并、分立过程中的资产和负债为无偿划转，且上级预算单位不涉及对投资的确认和调整，因此相关单位应当按照划出单位的账面价值对相关资产和负债进行确认或转销。另一方面，划转的资产和负债涉及金额较大且大部分为以前年度累积的净资产，因此单位统一按照借贷方差额直接调整净资产，避免对本期盈余产生巨额影响，提高报表项目的可比性。

（四）关于划转撤并相关报表的编制。

《规定》对发生划转撤并单位需要编制的报表进行了规范，相关报表包括清算日、清算结束日、合并日或分立日、划转撤并当年期末相关报表（具体编制要求见附表）。主要考虑如下：一是确保不重不漏、权责明确，相关预算收支、收入费用均有唯一确定的单位进行核算，确保决算报告、政府财务报告编报完整、准确。二是反映清算特点，非持续运行前提下的单位应当编制清算损益表，全面反映清算损益。合并、分立后的单位，以及对改制为企业的单位行使出资人职责的事业单位在编制划转撤并当年净资产变动表时应当列报因划转撤并发生的净资产项目变动。三是与现行政府会计准则制度相协调，《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》已对单位撤销时的财务报表编制作出规范，《规定》的财务报表、预算会计报表编制与其保持一致。

附表 单位划转撤并相关报表编制要求

单位类型	清算日	清算结束日	合并、分立日	合并、分立当年年末
被划转单位	无	资产负债表(年初/清算日/清算结束日)	无	按政府会计准则制度要求编制。
合并、分立中的资产和负债划出单位(全部资产和负债移交其他单位)	无	资产负债表(年初/清算日/清算结束日) 收入费用表、预算会计报表(年初至清算结束日)	资产负债表(合并、分立日资产和负债划转前) 收入费用表(清算结束日至合并、分立日)	无
分立中的资产和负债划出单位(划出后仍然存续)	无	资产负债表(年初/清算日/清算结束日)	资产负债表(分立日资产和负债划转后)	资产负债表(分立当年年末) 收入费用表、预算会计报表(当年) 净资产变动表(当年)
合并、分立中的资产和负债划入单位(新组建)	无	无	资产负债表(分立日资产和负债划转后)	资产负债表(合并、分立当年年末) 收入费用表、预算会计报表(合并、分立日至当年年末) 净资产变动表(合并、分立日至当年年末)
合并中的资产和负债划入单位(原单位)	无	资产负债表(年初/清算日/清算结束日)	资产负债表(分立日资产和负债划转后)	资产负债表(合并当年年末) 收入费用表、预算会计报表(当年,不含被合并单位当年收入费用、预算收支) 净资产变动表(当年)
被撤销、转企改制单位	收入费用表、预算会计报表(年初至清算日)	资产负债表(年初/清算日/清算结束日) 清算损益表(清算日至清算结束日)	无	无
对转企改制单位行使出资人职责的事业单位	无	无	无	净资产变动表(当年)