第 40 讲 政府会计核算 2

四、预算结转结余及分配业务

单位应当严格区分财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配。

（一）财政拨款结转结余

1.财政拨款结转的核算

“财政拨款结转”科目核算单位滚存的财政拨款结转资金。

（1）年末，单位应当将财政拨款预算收入和对应的财政拨款支出结转入“财政拨款 结转”科目。

借：财政拨款预算收入

　　贷：财政拨款结转

借：财政拨款结转

　　贷：事业支出等（财政拨款支出）

（2）年末，单位冲销有关明细科目余额，将“财政拨款结转—本年收支结转、年初 余额调整、归集调入、归集调出、归集上缴、单位内部调剂”科目余额转入“财政拨款结转—累计结转”科目。

（3）完成上述财政拨款收支结转后，单位应当对财政拨款各明细项目执行情况进行 分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记“财政拨款结转—累计结转”科目，贷记“财政拨款结余—结转转入”科目。

【综合例题】2019 年 9 月，某事业单位收到财政拨款收入 2 500 000 元，“事业支出”科目下“财政拨款支出”明细科目的当期发生额为 2 400 000 元。月末，该事业单位将本月财政拨款收入和支出结转，应编制如下会计分录：

（1）结转财政拨款收入时：

借 ：财政拨款预算收入　　2 500 000

　　贷：财政拨款结转—本年收支结转　　2 500 000

（2）结转财政拨款支出时：

借：财政拨款结转—本年收支结转　2 400 000

　　贷 ：事业支出 —财政拨款支出　　2 400 000

2.财政拨款结余的核算

“财政拨款结余”科目核算单位滚存的财政拨款项目支出结余资金。

（1）年末，单位对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析后，按照有关规定将 符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余。

借：财政拨款结转—累计结转

　　贷：财政拨款结余—结转转入

（2）年末，单位冲销有关明细科目，将“财政拨款结余—年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入”科目余额转入“财政拨款结余”科目的累计结余明细科目。

【例题 1•单选题】2017 年末，某事业单位完成财政拨款收支结转后，对财政拨款各明细项目进行综合分析，根据有关规定将一项目结余资金 80 万元转入财政拨款结余。不考虑其他因素，该事业单位应编制的会计分录是（　　）。（2018 年改编）

A. 借 ：财政拨款结余　800 000　贷 ：财政拨款结转　800 000
B. 借 ：财政拨款结余　800 000　贷 ：累计盈余　800 000
C. 借 ：财政拨款结转　800 000　贷 ：财政拨款结余　800 000
D. 借 ：累计盈余　800 000　贷 ：财政拨款结余　800 000

【答案】C

【解析】年末，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余：

借 ：财政拨款结转 800 000
　贷 ：财政拨款结余 800 000

【例题 2•单选题】事业单位在期末应将财政拨款收入和对应的事业支出—财政拨款支出进行结转，涉及的会计科目是（　）。（2017 年改编）

A.非财政拨款结转　B.财政拨款结转
C.累计盈余　D.财政拨款结余

【答案】B

【解析】事业单位在期末应将财政拨款收入和对应的事业支出—财政拨款支出进行结转，结转到“财政拨款结转”科目核算。

【例题 3•单选题】财政拨款结余是指单位取得的同级财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。（　）（2016 年改编）

【答案】√

（二）非财政拨款结转结余

1.非财政拨款结转

非财政拨款结转资金是指单位除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定用途使用的结转资金。

（1）年末，单位将除财政拨款预算收入、经营预算收入以外的各类预算收入本年发 生额中的专项资金收入，以及“支出”科目下各非财政拨款专项资金支出明细科目结转至非财政拨款结转。

（2）单位按照规定缴回非财政拨款结转资金的，按照实际缴回资金数额，在预算会计中：

借：非财政拨款结转—缴回资金
　贷：资金结存—货币资金

同时，在财务会计中：

借：累计盈余
　贷：银行存款

（3）年末，单位冲销有关明细科目余额，将“非财政拨款结转—年初余额调整、项 目间接费用或管理费、缴回资金、本年收支结转”科目余额转入“非财政拨款结转—累计结转”科目。结转后，“非财政拨款结转”科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（4）完成上述结转后，单位应当对非财政拨款专项资金各项目情况进行分析，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余。

借：非财政拨款结转—累计结转
　贷：非财政拨款结余—结转转入

【综合例题】2019 年 1 月，某事业单位启动一项科研项目。当年收到上级主管部门拨付的

非财政专项资金 6 000 000 元，为该项目发生事业支出 5 600 000 元。2019 年 12 月，项目结项，经上级主管部门批准，该项目的结余资金留归事业单位使用。该事业单位应编制如下会计分录：

（1）年末结转上级补助预算收入中该科研专项资金收入时：

借 ：上级补助预算收入　6 000 000

　　贷：非财政拨款结转—本年收支结转　6 000 000

（2）年末结转事业支出中该科研专项支出时：

借：非财政拨款结转—本年收支结转　5 600 000

　　贷：事业支出—非财政专项资金支出 5 600 000

（3）经批准确定结余资金留归本单位使用时：

借 ：非财政拨款结转 —累计结转　400 000

　　贷 ：非财政拨款结余 — 结转转入　400 000

【例题 4•单选题】年末，完成非财政拨款专项资金结转后，留归本单位使用的非财政拨款结转计入（　　）。（2018 年改编）

A.本期盈余　　B.银行存款

C.专用基金　　D.非财政拨款结余—结转转入

【答案】D

【解析】年末，完成非财政拨款专项资金结转后，留归本单位使用的非财政拨款结转计入非财政拨款结余—结转转入。

2.非财政拨款结余的核算

非财政拨款结余指单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。

（1）年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入“非 财政拨款结余—结转转入”科目。

借：非财政拨款结转—累计结转

　　贷：非财政拨款结余—结转转入

（2）有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时，按照缴纳金额，在 预算会计中：

借：非财政拨款结余—累计结余

　　贷：资金结存—货币资金

同时，在财务会计中：

借：其他应交税费—单位应交所得税

　　贷：银行存款等

（3）年末，冲销有关明细科目余额。将“非财政拨款结余—年初余额调整、项目间 接费用或管理费、结转转入”科目余额结转入“非财政拨款结余—累计结余”科目。结转后，“非财政拨款结余”科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（4）年末，事业单位将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。

“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的，借记“非财政拨款结余—累计结余”科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；

“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“非财政拨款结余—累计结余”科目。

3.专用结余的核算

专用结余是指事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金。“专用结余”科目，核算专用结余资金的变动和滚存情况。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金的，按照提取金额

借：非财政拨款结余分配

　贷：专用结余

根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，按照使用金额。

借：专用结余

　贷：资金结存—货币资金

“专用结余”科目年末贷方余额，反映事业单位从非同级财政拨款结余中提取的专用基金的累计滚存数额。

4.经营结余的核算

经营结余是指事业单位在本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。

期末，事业单位应当结转本期经营收支，根据经营预算收入本期发生额，借记“经营预算收入”科目，贷记“经营结余”科目；根据经营支出本期发生额，借记“经营结余”科目，贷记“经营支出”科目。年末，如“经营结余”科目为贷方余额，将余额结转至“非财政拨款结余分配”科目，借记“经营结余”科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；如为借方余额，即为经营亏损，不予结转。

【例题 5•单选题】事业单位当年经营收入扣除经营支出后的余额，无论是正数还是负数，均直接计入非财政拨款结余分配。（ ）

【答案】×

【解析】如果经营结余是负数说明经营结余有借方余额，经营结余的借方余额不进行结转。

5.其他结余的核算

“其他结余”科目，核算单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。年末，行政单位将本科目余额转入“非财政拨款结余——累计结余”科目；

事业单位将本科目余额转入“非财政拨款结余分配”科目。

【例题 6•单选题】下列各项中，政府单位会计期末应结转记入“其他结余”科目的是（　　）。（2015 年改编）

A.“其他预算收入”科目本期发生额中的非专项资金收入

B.“上级补助预算收入”科目本期发生额中的专项资金收入

C.“其他预算收入”科目本期发生额中的专项资金收入

D.“事业预算收入”科目本期发生额中的专项资金收入

【答案】A

【解析】选项 BCD 均应转入非财政拨款结转；选项 A 应转入其他结余。

6.非财政拨款结余分配的核算

“非财政拨款结余分配”科目，核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。

年末，事业单位应将“其他结余”科目余额和“经营结余”科目贷方余额转入“非财政拨款结余分配”科目。

根据有关规定提取专用基金的，按照提取的金额

借：非财政拨款结余分配

　　贷：专用结余

同时，在财务会计中按照相同金额

借：本年盈余分配

　　贷：专用基金

然后，将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。

【综合例题】2019 年 8 月 31 日，某事业单位对其收支科目进行分析，事业预算收入和上级补助预算收入本月发生额中的非专 项资金收入分别为 1 200 000 元、300 000 元， 事业支出和其他支出本期发生额中的非财政非专项资金支出分别为 900 000 元、200 000 元，对附属单位补助支出本月发生额为 200 000 元。经营预算收入本月发生额为 88 000 元，经营支出本月发生额为 64 000 元。月末，该事业单位应编制如下会计分录：

（1）结转本月非财政、非专项资金收入时：

借 ：事业预算收入　　1 200 000

　　上级补助预算收入　　300 000

　　贷 ：其他结余　　1 500 000

（2）结转本月非财政、非专项资金支出时：

借 ：其他结余　　1 300 000

　　贷 ：事业支出 —其他资金支出　　900 000

　　其他支出　　200 000

　　对附属单位补助支出　　200 000

（3）结转本月经营收入时：

借 ：经营预算收入　　88 000

　　贷 ：经营结余　　88 000

（4）结转本月经营支出时：

借 ：经营结余　　64 000

　　贷 ：经营支出　　64 000

【综合例题】2019 年年终结账时，某事业单位当年“其他结余”的贷方余额为 50 000 元，“经营结余”的贷方余额为 40 000 元。该事业单位按照有关规定提取职工福利基金　　12 000 元。该事业单位应编制如下会计分录：

（1）结转其他结余时：

借 ：其他结余　　50 000

　　贷 ：非财政拨款结余分配　　50 000

（2）结转经营结余时：

借 ：经营结余　　40 000

　　贷：非财政拨款结余分配　　40 000

（3）提取专用基金时：

借 ：非财政拨款结余分配　　12 000

　　贷 ：专用结余 —职工福利基金　　12 000

同时，在财务会计中：

借 ：本年盈余分配　　12 000

　　贷 ：专用基金 —职工福利基金　12 000

（4）将“非财政补助结余分配”的余额转入非财政拨款结余时：

借 ：非财政拨款结余分配　78 000

　　贷 ：非财政拨款结余　　78 000

五、净资产业务

净资产是指单位资产扣除负债后的净额。

（一）本期盈余及本年盈余分配

1.本期盈余

“本期盈余”科目核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额。期末，单位应当将各类收入科目和各类费用科目本期发生额转入“本期盈余”科目。

年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入“本年盈余分配”科目。

2.本年盈余分配

“本年盈余分配”科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。

年末，单位应当将“本期盈余”科目余额转入本科目。根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额。

借：本年盈余分配

　　贷：专用基金

然后，将“本年盈余分配”科目余额转入“累计盈余”科目。

（二）专用基金

“专用基金”科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转换基金等。事业单位从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，在财务会计中通过“专用基金”科目核算的同时，还应在预算会计“专用结余”科目进行核算。

（三）无偿调拨净资产

按照行政事业单位资产管理相关规定，政府单位之间可以无偿调拨资产。通常情况下，无偿调拨非现金资产不涉及资金业务，因此不需要进行预算会计核算（除非以现金支付相关费用等）。

年末，单位应将“无偿调拨净资产”科目余额转入“累计盈余”科目。

【综合例题】2×19 年 5 月 5 日，某行政单位接受其他部门无偿调入库存物品一批， 该批库存物品在调出方的账面价值为 20 000 元，经验收合格后入库。库存物品调入过程中该单位以银行存款支付运输费 1 000 元。不考虑相关税费。

【解析】 编制财务会计分录：

借 ：库存物品　21 000

　　贷 ：银行存款　　1 000

　　无偿调拨净资产　20 000

同时，编制预算会计分录：

借 ：其他支出　1 000

　　贷 ：资金结存 —货币资金 1 000

（四）权益法调整

“权益法调整”科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

（五）以前年度盈余调整

“以前年度盈余调整”科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。

（六）累计盈余

累计盈余是指单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

年末，单位将“本年盈余分配”科目的余额转入“累计盈余”科目时，借记或贷记“本年盈余分配”科目，贷记或借记“累计盈余”科目；将“无偿调拨净资产”科目余额转入“累计盈余”科目时，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

六、资产业务

1.资产取得

（1）外购的资产，其成本通常包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增 值税进项税额），以及使得资产达到目前场所和状态或交付使用前所发生的归属于该项资产的其他费用。

（2）自行加工或自行建造的资产，其成本包括该项资产至验收入库或交付使用前所 发生的全部必要支出。

（3）接受捐赠的非现金资产，对于存货、固定资产、无形资产而言，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费等确定；

没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费等确定；

没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费等确定；

没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额（人民币 1 元）入账。

盘盈资产的入账成本参照上述办法确定。

（4）无偿调入的资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费等确定，根据确定 的成本减去相关税费后的金额计入无偿调拨净资产。

（5）置换取得的资产，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，加上为换入资产发生的其他相关支出确定。

2.资产处置

按照规定，资产处置的形式包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

单位应当将被处置资产账面价值转销计入资产处置费用，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益计入当期收入。

（二）固定资产

1.固定资产一般分为六类：

（1）房屋及构筑物；

（2）专用设备；

（3）通用设备；

（4）文物和陈列品；

（5）图书档案；

（6）家具、用具、装具及动植物。

2.单位应当按月对固定资产计提折旧，下列固定资产除外：

（1）文物和陈列品；

（2）动植物；

（3）图书、档案；

（4）单独计价入账的土地；

（5）以名义金额计量的固定资产。

3.固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。

【例题 7·多选题】下列各项中，除以名义金额计量的固定资产之外，事业单位应计提折旧的有（　）。（2019 年）

A.电影设备　　B.陈列品

C.动植物　　D.钢结构的房屋

【答案】AD

【解析】除对文物和陈列品、动植物、图书、档案、单独计价入账的土地、以名义金额计量的固定资产等固定资产外，事业单位应当按月对固定资产计提折旧，选项 B、C 错误。

【综合例题】2×19 年 7 月 18 日，某事业单位（为增值税一般纳税人）经批准购入一栋办公大楼，取得的增值税专用发票上注明的价款为 8 000 000，全部款项以银行存款支付。该事业单位应做如下账务处理：

7 月 18 日购入设备时编制财务会计分录：

借 ：固定资产　　8 000 000

　　贷 ：银行存款　　8 000 000

同时，编制预算会计分录

借 ：事业支出　　8 000 000

　　贷 ：资金结存 —货币资金　8 000 000

【综合例题】2×19 年 6 月 30 日，某行政单位计提本月固定资产折旧 50 000。该行政单位应做如下账务处理：

借 ：业务活动费用　　50 000

　贷 ：固定资产累计折旧　　50 000

七、负债业务

（一）应缴财政款

应缴财政款是指单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款

项和应缴财政专户的款项。

【注】单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费，通过“应交增值税” “其他应交税费”科目核算，不通过“应缴财政款”科目核算。

单位取得或应收按照规定应缴财政的款项时：

借：银行存款、应收账款等

　　贷：应缴财政款

单位上缴应缴财政的款项时，按照实际上缴的金额：

借：应缴财政款

　　贷：银行存款

由于应缴财政的款项不属于纳入部门预算管理的现金收支，因此不进行预算会计处理。

（二）应付职工薪酬

【综合例题】2×19 年 5 月，某事业单位为开展专业业务活动及其辅助活动人员发放工资 500 000 元，津贴 300 000 元，奖金 100 000 元，按规定应代扣代缴个人所得税 30 000 元，该单位以国库授权支付方式支付薪酬并上缴代扣的个人所得税。该事业单位应做如下账务处理：

（1）计算应付职工薪酬时

借 ：业务活动费用　　900 000

　　贷 ：应付职工薪酬　　900 000

（2）代扣个人所得税时：

借 ：应付职工薪酬　　30 000

　　贷：其他应交税费—应交个人所得税 30 000

（3）实际支付职工薪酬：

借 ：应付职工薪酬　　870 000

　　贷 ：零余额账户用款额度　　870 000

同时，编制预算会计分录

借：事业支出　　870 000

　　贷：资金结存—零余额账户用款额度 870 000

（4）上缴代扣的个人所得税时：

借：其他应交税费—应交个人所得税 30 000

　　贷 ：零余额账户用款额度　　30 000

同时，编制预算会计分录

借 ：事业支出　　30 000

　　贷：资金结存—零余额账户用款额度 30 000

【寄语】

整本教材我们终于学完了，在基础班的学习中，你或许游刃有余，或许步履维艰，或许被无数次打倒，但不管怎样，请记住自己的初心，继续前行！

过儿们，请保持你优秀的姿势加油，老万与你同在！