

第二节 政府单位特定业务的会计核算

六、预算结转结余及分配业务

(一) 财政拨款结转结余的核算：

财政拨款结转	年末结转： 借：财政拨款预算收入 贷：财政拨款结转——本年收支结转 借：财政拨款结转——本年收支结转 贷：各项支出（ 财政拨款支出 ）
	从其他单位调入财政拨款结转资金： 借：零余额账户用款额度等 贷：累计盈余 借：资金结存 贷：财政拨款结转——归集调入
	上缴（或注销）、或向其他单位调出财政拨款结转资金： 借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度/财政应返还额度等 借：财政拨款结转——归集上缴/归集调出 贷：资金结存
	因会计差错调整以前年度财政拨款结转资金： 借： 以前年度盈余调整 贷：零余额账户用款额度等（或相反分录） 借：资金结存 贷：财政拨款结转——年初余额调整（或相反分录）
	因改变财政拨款结余资金用途： 借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
	年末，冲销财政拨款结转的有关明细科目余额： 借：财政拨款结转——除“累计结转”明细科目 贷：财政拨款结转——累计结转（或相反分录） 结转后，除“累计结转”明细科目外，其他明细科目均无余额
	将符合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
财政拨款结余	按规定上缴或注销财政拨款结余资金： 借：累计盈余 贷：财政应返还额度等 借：财政拨款结余——归集上缴 贷：资金结存等
	因会计差错调整以前年度财政拨款结余： 借：以前年度盈余调整 贷：零余额账户用款额度等 借：资金结存等 贷：财政拨款结余——年初余额调整（或相反分录）
	年末冲销有关明细科目余额： 借：财政拨款结余——除“累计结余”外的其他明细科目 贷：财政拨款结余——累计结余（或相反分录） 结转后，除“累计结余”明细科目外，其他明细科目均无余额

非财政拨款结余	借：其他应交税费——单位应交所得税 贷：银行存款 借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
	年末，冲销有关明细科目余额： 借：非财政拨款结余——除“累计结余”外的明细科目 贷：非财政拨款结余——累计结余（或相反分录）
	年末，结转非财政拨款结余分配的科目余额： 借：非财政拨款结余——累计结余 贷：非财政拨款结余分配（或相反分录） 年末，结转其他结余科目余额： 借：非财政拨款结余——累计结余 贷：其他结余（或相反分录）

3. 专用结余的核算：

概念	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
账务处理	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时： 借： 非财政拨款结余分配 贷：专用结余 按使用的金额： 借：事业支出 贷：资金结存——货币资金

4. 经营结余的核算：

概念	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
账务处理	期末： 借：经营预算收入 贷：经营结余 借：经营结余 贷：经营支出 年末， 借：经营结余 贷：非财政拨款结余分配 经营结余若为借方余额，为经营亏损，则不予结转

5. 其他结余的核算：

概念	事业单位在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
账务处理	借：事业预算收入等[非专项资金收入] 贷：其他结余 借：其他结余 贷：事业支出等[非专项资金支出] 年末： 借：其他结余 贷：非财政拨款结余——累计结余[行政单位] 非财政拨款结余分配[事业单位]

6. 非财政拨款结余分配的核算：

	年末，首先将 经营结余的贷方余额和其他结余的 余额转入非财政拨款结余分配
--	---

账务处理	按规定提取专用基金的： 借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
	同时， 借：本年盈余分配 贷：专用基金
	借：非财政拨款结余分配 贷：非财政拨款结余

五、净资产业务

（一）本期盈余：

核算内容	核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额
账务处理	期末，将各类收入科目的本期发生额转入“本期盈余”： 借：财政拨款收入等 贷：本期盈余
	期末，将各类费用科目的本期发生额转入“本期盈余”： 借：本期盈余 贷：业务活动费用等
	年末，将余额转入“本年盈余分配”： 借：本期盈余 贷：本年盈余分配（或相反分录）

（二）本年盈余分配：

核算内容	核算单位本年度盈余分配的情况和结果
账务处理	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： 借：本年盈余分配 贷：专用基金
	年末： 借：本年盈余分配 贷：累计盈余（或相反分录）

（三）累计盈余：

核算内容	核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额
账务处理	将“无偿调拨净资产”科目的余额转入“累计盈余”： 借：无偿调拨净资产 贷：累计盈余（或相反分录）
	将“以前年度盈余调整”科目的余额转入“累计盈余”： 借：以前年度盈余调整 贷：累计盈余（或相反分录）

（四）无偿调拨净资产：

	取得无偿调入的资产时： 借：库存物品等 贷：银行存款（归属于调入方的费用） 无偿调拨净资产（差额） 借：其他支出
--	--

账务处理	贷：资金结存 无偿调出资产时： 借：无偿调拨净资产 贷：库存物品等 借：资产处置费用（归属于调出方的费用） 贷：银行存款等 借：其他支出 贷：资金结存等
------	---

【例 25-14】

2021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，该行政单位应作如下账务处理：

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

2021年7月5日，某事业单位经批准对外无偿调出一套设备，该设备账面余额为100 000元，已计提折旧40 000元。设备调拨过程中该单位以现金支付运输费1 000元。不考虑相关税费，该事业单位应作如下账务处理：

【例 25-15】

编制财务会计分录：

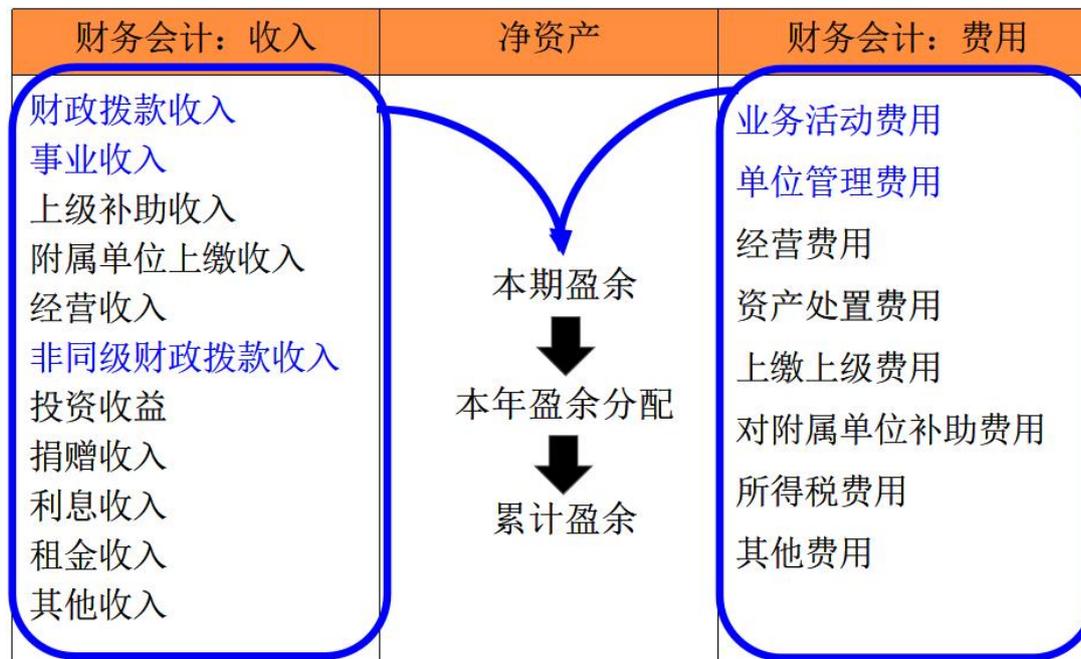
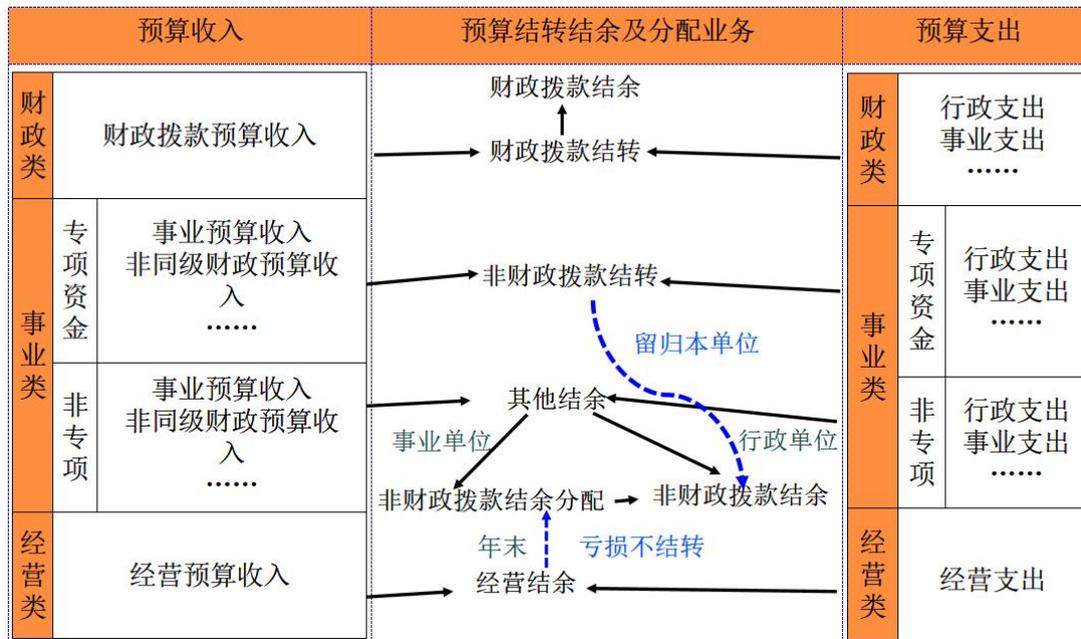
借：无偿调拨净资产 60 000
 固定资产累计折旧 40 000
 贷：固定资产 100 000
 借：资产处置费用 1 000
 贷：库存现金 1 000

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

（五）权益法调整：

账务处理	事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照享有的被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额： 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：权益法调整（或相反会计分录）
	处置长期股权投资时： 借：投资收益 贷：权益法调整[与所处置投资对应部分的金额] （或相反会计分录）



--	--	--

六、资产业务

(一) 资产取得：

取得方式	成本
外购的资产	购买价款+相关税费+应计入成本的其他费用
自行加工或建造的资产	验收入库或交付使用前所发生的全部必要支出
接受捐赠的非现金资产	有关凭据注明的金额+相关税费
注意：对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等经管资产，初始成本只能按照前三个层次进行	评估价值+相关税费（无凭据）
	同类或类似资产的市场价格+相关税费（无凭据且未经评估）
	名义金额（人民币 1 元）（无法采用上述方法）
无偿调入的资产	调出方账面价值+相关税费
置换取得的资产	评估价值+支付的补价（-收到的补价）+其他相关支出

(二) 资产处置：

处置方式	账务处理
一般情况	将资产账面价值转销记入“ 资产处置费用 ”
盘盈、盘亏、报废或毁损	将资产账面价值转入“ 待处理财产损益 ”
无偿调出	转销被处置资产账面价值时冲减 无偿调拨净资产

(三) 固定资产：

分类	房屋及建筑物，专用设备，通用设备，文物和陈列品，图书、档案，家具、用具、装具及动植物 【提示】 单位价值虽未达到规定标准，但使用期限超过1年（不含1年）的大批同类物资，应当作为固定资产核算和管理
折旧范围	单位应当按月对固定资产计提折旧，下列固定资产除外：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 当月增加的固定资产，当月计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧

(四) 长期股权投资

(1) 初始计量

业务	财务会计	预算会计
以货币资金对外投资时	借：长期股权投资 应收股利 贷：银行存款	借：投资支出 贷：资金结存—货币资金
	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存—货币资金 贷：投资支出

业务	财务会计	预算会计 (仅反映现金部分)
以其他资产置换取得投资时	借：长期股权投资 固定资产累计折旧 无形资产累计摊销 资产处置费用（借方差额） 贷：固定资产 无形资产 银行存款 其他应交税费 其他收入（贷方差额）	借：其他支出 贷：资金结存—货币资金

业务	财务会计	预算会计
以其他资产置换取得投资时	以未入账的无形资产换取投资时 借：长期股权投资 贷：银行存款 其他应交税费 其他收入	借：其他支出 贷：资金结存—货币资金

(2) 后续计量

1) 成本法、权益法的适用范围

①长期股权投资后续计量通常采用权益法核算；

②事业单位无权决定被投资单位财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。

2) 成本法的会计处理

业务	财务会计	预算会计
被投资方宣告分红时	借：应收股利	——

	贷：投资收益	
投资期间收到现金股利、利息时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存—货币资金 贷：投资预算收益

3) 权益法的会计处理

业务	财务会计	预算会计
被投资方盈亏时	借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 或反之	——
被投资方宣告分红时	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整	——
投资期间收到现金股利、利息时	借：银行存款 贷：应收股利	借：资金结存—货币资金 贷：投资预算收益
被投资方发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动时	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：权益法调整 或反之	——
	此“权益法调整”在处置投资时要转入投资收益： 借：权益法调整 贷：投资收益 或反之。	——

(3) 处置时

业务	财务会计	预算会计（仅反映现金部分）
出售投资时	借：银行存款 贷：长期股权投资 应收股利 银行存款等 投资收益（或借记） 权益法下，还需将“权益法调整”转投资收益。	借：资金结存—货币资金 贷：投资支出（本年度投资） 其他结余（以前年度以货币资金取得的投资） 投资预算收益（或借记）

(五) 公共基础设施和政府储备物资

公共基础设施和政府储备物资属于政府单位控制的经管（即经手管理）资产。不同于政府单位以自身占有、使用方式控制的固定资产和库存物品，经管资产是政府单位以管理方式控制的、供社会公众使用的经济资源，主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。

1. 公共基础设施

(1) 公共基础设施的特征

- ①是一个有形资产系统和网络的组成部分；
- ②具有特定用途；
- ③一般不可移动。

(2) 公共基础设施的范围

- ①市政基础设施（如城市道路、桥梁等）；
- ②交通基础设施（如公路、航道、港口等）；
- ③水利基础设施（如大坝、堤防、水闸等）；
- ④其他公共基础设施。

(3) 公共基础设施的会计处理

- ①取得时与固定资产相同；
- ②折旧时

借：业务活动费用

贷：公共基础设施累计折旧（摊销）

③处置时

借：资产处置费用

 无偿调拨净资产

 待处理财产损益

 公共基础设施累计折旧（摊销）

 贷：公共基础设施

2. 政府储备物资

（1）政府储备物资的特征

①在应对可能发生的特定事件或情形时动用；

②其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。

（2）政府储备物资的会计处理

①设置“政府储备物资”科目核算；

②取得时与库存物品基本一致；

③发出无须收回的储备物资时

借：业务活动费用

 贷：政府储备物资

④发出需要收回或预期可收回的储备物资

调出时：

借：政府储备物资—发出

 贷：政府储备物资—在库

收回时：

借：业务活动费用（按损耗价值）

 政府储备物资—在库

 贷：政府储备物资—发出

⑤无偿调出

借：无偿调拨净资产

 贷：政府储备物资

七、负债业务

（一）应缴财政款：

概念	单位按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
单位取得应缴财政专户的款项时	借：银行存款等 贷：应缴财政款
上缴款项时	借：应缴财政款 贷：银行存款等

（二）应付职工薪酬：

概念	单位按有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬
计算当期职工薪酬	借：业务活动费用等 贷：应付职工薪酬
代扣个人所得税	借：应付职工薪酬 贷：其他应交税费—应交个人所得税
实际支付职工薪酬	借：应付职工薪酬 贷：银行存款等 借：事业支出 贷：资金结存等

【例 25-18】

2021 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

(三) 借款

业务	财务会计	预算会计
借入各种短期借款、长期借款时	借：银行存款 贷：短期借款、长期借款	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
计提长期借款的利息时	借：其他费用、在建工程 贷：应付利息、长期借款——应计利息	——
支付利息时	借：应付利息 贷：银行存款	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
偿还借款本金时	借：短期借款、长期借款 贷：银行存款	借：债务还本支出 贷：资金结存——货币资金

八、受托代理业务

1. 受托代理资产是指政府单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资和罚没物资等。

2. 政府单位对受托代理资产不拥有控制权，因此受托代理资产并不符合《基本准则》所规定的资产的定义及确认标准，但为了全面核算和反映政府单位的经济业务，政府单位应当设置“受托代理资产”“受托代理负债”科目，对受托代理业务进行核算。

3. 账务处理

(1) 收到受托代理资产时

借：受托代理资产
 贷：受托代理负债

(2) 转赠出去时

借：受托代理负债

贷：受托代理资产

(3) 政府单位收到受托代理资产为现金和银行存款的，不通过“受托代理资产”科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

(4) 转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的，应当将转赠物资转为单位的存货、固定资产等，同时确认其他收入。

(5) 政府单位取得罚没物资的会计处理

①取得时：

借：受托代理资产

贷：受托代理负债

②移交时

借：受托代理负债

贷：受托代理资产

③处置取得款项时

借：银行存款

贷：应缴财政款

九、PPP 项目合同（了解）

十、合并财务报表

（一）合并财务报表构成

1. 合并资产负债表；
2. 合并收入费用表；
3. 附注。

（二）编制主体

合并报表类型	合并主体
部门（单位）合并财务报表	政府部门（单位）本级作为合并主体
本级政府合并财务报表	本级政府财政作为合并主体
行政区政府合并财务报表	行政区本级政府作为合并主体