

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### 2.非财政拨款结转结余

##### (1) 非财政拨款结转的核算

非财政拨款结转资金是指事业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；

在预算会计中单位应当设置“非财政拨款结转”科目，核算单位除财政拨款收支、经营收支以外各非同级财政拨款专项资金的调整、结转和滚存情况。

#### 例题 12

2021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5000000元，为该项目发生事业支出4800000元。2021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。

该事业单位的账务处理如下：

#### 分析

##### (1) 收到上级主管部门拨付款项时：

借：银行存款 5 000 000  
贷：上级补助收入 5 000 000

同时，

借：资金结存——货币资金 5 000 000  
贷：上级补助预算收入 5 000 000

##### (2) 发生业务活动费用（事业支出）时：

借：业务活动费用 4 800 000  
贷：银行存款 4 800 000

同时，

借：事业支出 4 800 000  
贷：资金结存——货币资金 4 800 000

##### (3) 年末结转上级补助预算收入中该科研专项资金收入：

借：上级补助预算收入 5 000 000  
贷：非财政拨款结转——本年收支结转 5 000 000

##### (4) 年末结转事业支出中该科研专项支出：

借：非财政拨款结转——本年收支结转 4 800 000  
贷：事业支出——非财政专项资金支出 4 800 000

##### (5) 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 200 000  
贷：非财政拨款结余——结转转入 200 000

##### (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；

单位应当在预算会计中设置“非财政拨款结余”科目，核算单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金。

### 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。

(1)从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金

预算会计

借：非财政拨款结余分配

贷：专用结余

同时财务会计

借：本年盈余分配

贷：专用基金

(2)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

预算会计

借：专用结余

贷：资金结存——货币资金

同时财务会

借：专用基金

贷：银行存款

### 4.经营结余的核算

事业单位应当在预算会计中设置“经营结余”科目。核算单位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

借：经营预算收入

贷：经营结余

借：经营结余

贷：经营支出

年末，如“经营结余”科目为贷方余额

借：经营结余

贷：非财政拨款结余分配

如为借方余额，为经营亏损，不予结转。

### 5.其他结余的核算

在预算会计中单位应当设置“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。

年末在预算会计中：

借：事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入（各非专项资金收入）

投资预算收益(也可能贷记)

贷：其他结余

借：其他结余

贷：行政支出、事业支出、其他支出（各非同级财政、非专项资金支出）、上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出

年末，完成上述结转后，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。

### 6.非财政拨款结余分配的核算

在预算会计中事业单位应当设置“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，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“专用结余”科目；同时在财务会计中按照相同金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记“专用基金”科目。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。

### 例题 13

2020 年 12 月, 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年发生额中的非专项资金收入分别为 1 000 000 元、200 000 元, 事业支出和其他支出本年发生额中的非财政非专项资金支出分别为 800 000 元、100 000 元, 对附属单位补助支出本年发生额为 200 000 元。经营预算收入本年发生额为 94 000 元, 经营支出本年发生额为 64 000 元。

年末, 该事业单位的账务处理如下:

#### 分析

(1) 结转本年非财政、非专项资金预算收入:

借: 事业预算收入 1 000 000  
    上级补助预算收入 200 000  
    贷: 其他结余 1 200 000

(2) 结转本年非财政、非专项资金支出:

借: 其他结余 1 100 000  
    贷: 事业支出——其他资金支出 800 000  
        其他支出 100 000  
        对附属单位补助支出 200 000

(3) 结转本年经营预算收入:

借: 经营预算收入 94 000  
    贷: 经营结余 94 000

(4) 结转本年经营支出:

借: 经营结余 64 000  
    贷: 经营支出 64 000

### 例题 14

2021 年年终结账时, 某事业单位当年经营结余的贷方余额为 30 000 元, 其他结余的贷方余额为 40 000 元。该事业单位按照有关规定提取职工福利基金 10 000 元。

该事业单位应做如下账务处理:

(1) 结转其他结余:

借: 其他结余 40 000  
    贷: 非财政拨款结余分配 40 000

#### 分析

(2) 结转经营结余:

借: 经营结余 30 000  
    贷: 非财政拨款结余分配 30 000

(3) 提取专用基金:

借: 非财政拨款结余分配 10 000  
    贷: 专用结余——职工福利基金 10 000

同时,

借: 本年盈余分配 10 000  
    贷: 专用基金——职工福利基金 10 000

#### 分析

(4) 将“非财政拨款结余分配”的余额转入非财政拨款结余:

借: 非财政拨款结余分配 60 000  
    贷: 非财政拨款结余 60 000

### 例题 15

【多选题】(2022 年) 下列各项中, 关于事业单位结转结余的说法正确的有 ( )。

- A.财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配
- B.非财政拨款专项资金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转
- C.经营亏损不予结转至非财政拨款结余分配
- D.非财政拨款结余分配年末转入非财政拨款结余

分析

【答案】 ACD

【解析】 非财政拨款专项资金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。

#### （四）资产业务

##### 1.资产取得计量

单位资产取得的方式包括外购、自行加工或自行建造、接受捐赠、无偿调入、置换换入、租赁等。

资产在取得时**按照成本**进行初始计量。

（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。

##### 1.资产取得计量

（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。

##### 1.资产取得计量

【提示】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**等经管资产而言，其初始成本只能按照前三个层次进行计量，**不能采用名义金额**计量。

#### 例题 16

【判断题】（2022 年）对于没有相关凭据且未经资产评估的公共基础设施，行政事业单位应对其采用名义金额计量。（ ）

分析

【答案】 ×

【解析】对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等资产而言，其初始成本不能采用名义金额计量。

（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。单位对于无偿调入的资产，应当按照无偿调入资产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。

#### 例题 17

【判断题】（2022 年）政府单位取得无偿调入的无形资产，应当按照该资产的公允价值加上相关税费作为初始成本。（ ）

分析

【答案】 ×

## 2.长期股权投资的核算

长期股权投资在持有期间，**通常应当采用权益法**进行核算。

事业单位**无权决定**被投资单位的财务和经营政策或**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。

成本法，是指投资按照投资成本计量的方法。

权益法，是指投资最初以投资成本计量，以后根据事业单位在**被投资单位所享有的所有者权益份额**的变动对**投资的账面余额进行调整的方法**。

### 例题 18

【单选题】(2021年) 2×19年1月1日，甲事业单位以银行存款2000万元取得乙公司40%的有表决权股份，对该股权投资采用权益法核算。2×19年度乙公司实现净利润500万元；2×20年3月1日，乙公司宣告分派现金股利200万元；2×20年3月20日，乙公司支付了现金股利。2×20年度乙公司发生亏损100万元。不考虑其他因素，甲事业单位2×20年12月31日长期股权投资的账面余额是( )万元。

- A.2000    B.2120  
C.2080    D.2200

### 分析

【答案】C

【解析】事业单位长期股权投资采用权益法和企业是类似的，被投资单位实现净利润，长投账面价值会增加；被投资单位宣告分配现金股利、发生亏损，长投账面价值会减少。

长期股权投资账面余额

=2000+ (500-200-100) × 40%=2080万元。

幻灯片 82

## 三、部门(单位)合并财务报表

部门(单位)合并财务报表，是指以政府部门(单位)本级作为合并主体，将部门(单位)本级及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门(单位)整体财务状况与运行情况的财务报表。部门(单位)合并财务报表是政府部门财务报告的主要组成部分。

### 1.合并范围

部门(单位)合并财务报表的合并范围一般应当以**财政预算拨款关系为基础予以确定**。

**有下级预算单位的部门(单位)为合并主体**，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。通常情况下，纳入**本部门预决算管理的行政事业单位和社会组织(包括社会团体、基金会和社会服务机构，下同)**都应当纳入本部门(单位)合并财务报表范围。

除满足一般原则的会计主体外，以下会计主体也应当纳入部门(单位)合并财务报表范围：

- (1) 部门(单位)所属的**未纳入部门预决算管理**的事业单位。
- (2) 部门(单位)所属的纳入**企业财务管理体系**行企业类会计准则制度的**事业单位**。
- (3) 财政部规定的应当纳入部门(单位)合并财务报表范围的其他会计主体。

以下会计主体**不纳入**部门(单位)合并财务报表范围：

- (1)部门(单位)所属的**企业**，以及所属**企业下属的事业单位**。
- (2) 与行政机关**脱钩的行业协会商会**。
- (3)部门(单位)财务部门按规定**单独建账核算**的会计主体，如工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金(基金)会计主体。
- (4) **挂靠部门(单位)**的没有财政预算拨款关系的社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等。

例题 19

【多选题】(2022 年) 下列各项中, 应纳入政府部门合并财务报表范围的有 ( )。

- A. 与本部门没有财政预算拨款关系的挂靠单位
- B. 纳入本部门预决算管理的行政事业单位和社会组织
- C. 与本部门脱钩的行业协会
- D. 本部门所属未纳入预决算管理的事业单位

分析

【答案】BD

【解析】以下会计主体不纳入政府部门(单位)合并财务报表范围:(1) 部门(单位)所属的企业, 以及所属企业下属的事业单位。(2) 与行政机关脱钩的行业协会商会。(3) 部门(单位)财务部门按规定单独建账核算的会计主体。(4) 挂靠部门(单位)的没有财政预算拨款关系的社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等。综上, 选项 A 和 C 不正确, 选项 B 和 D 正确。

幻灯片 88