

第二节 政府单位特定业务的会计核算

2. 按照规定从科研项目预算收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取金额

预算会计	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费
财务会计	借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费

3. 因会计差错更正等事项调整非财政拨款结转资金的

预算会计	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结转——年初余额调整 或相反
财务会计	借：银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反

4. 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

预算会计	借：非财政拨款结转——缴回资金 贷：资金结存——货币资金
财务会计	借：累计盈余 贷：银行存款

5. 年末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。

6. 年末，完成上述结转后，应当对非财政拨款专项结转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剩余资金转入非财政拨款结余（项目已完成）

借：非财政拨款结转——累计结转
贷：非财政拨款结余——结转转入

（三）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。

主要账务处理如下：

1. 年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入本科目

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. 按照规定从科研项目预算收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取金额

预算会计	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费
财务会计	借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费用或管理费

3. 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

预算会计	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
财务会计	借：其他应缴税费——单位应交所得税 贷：银行存款

4. 因会计差错更正等调整非财政拨款结余资金的

预算会计	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结余——年初余额调整 或相反
------	--

财务会计	借：银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反
------	-----------------------------

5. 年末，冲销有关明细科目余额

借：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

贷：非财政拨款结余——累计结余

或相反。

结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

6. 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

借：非财政拨款结余分配

贷：非财政拨款结余——累计结余

或相反。

7. 年末，行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余

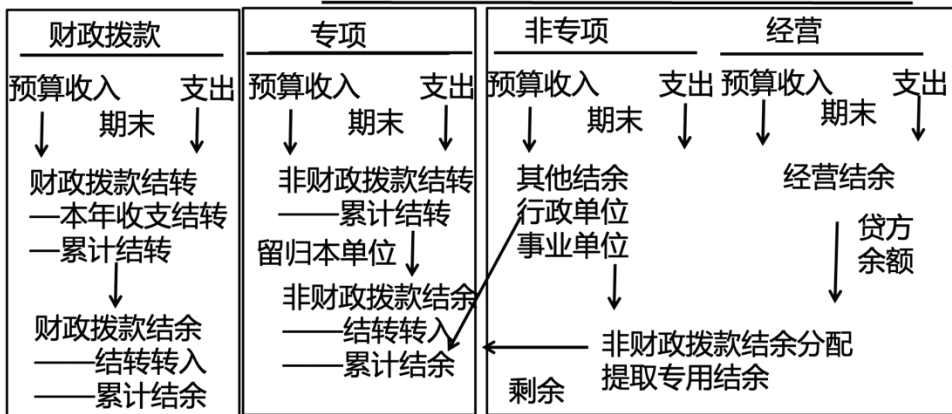
借：其他结余

贷：非财政拨款结余——累计结余

或相反。

预算会计

非财政拨款



(四) 专用结余、经营结余、其他结余及非财政拨款结余分配

1. 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) 提取时

预算会计	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
财务会计	借：本年盈余分配 贷：专用基金

(2) 使用时

预算会计	借：专用结余 贷：资金结存——货币资金
财务会计	借：专用基金 贷：银行存款等

2. 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，事业单位应当结转本期经营收支。

(1) 根据经营预算收入本期发生额

借：经营预算收入

贷：经营结余

(2) 根据经营支出本期发生额

借：经营结余
贷：经营支出

(3) 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

【提示】如为借方余额，为经营亏损，不予结转。

3. 其他结余的核算

单位应当在预算会计中设置“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。

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
投资预算收益
贷：其他结余

借：其他结余

贷：行政支出
事业支出
其他支出
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，完成上述结转后的会计分录为：

行政单位	事业单位
借：其他结余 贷：非财政拨款结余——累计结余	借：其他结余 贷：非财政拨款结余分配

3. 非财政拨款结余分配的核算

事业单位应当在预算会计中设置“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，事业单位应做如下会计分录：

借：其他结余、经营结余
贷：非财政拨款结余分配

计提专用基金：

预算会计	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余（根据规定提取专用基金）
财务会计	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。

知识点：净资产业务

单位财务会计中净资产的来源主要包括累计实现的盈余和无偿调拨的净资产。

在日常核算中，单位应当在财务会计中设置“累计盈余”、“专用基金”、“无偿调拨净资产”、“权益法调整”、“本期盈余”、“本期盈余分配”、“以前年度盈余调整”等科目。

政府会计净资产与企业会计净资产科目对比

政府会计净资产	企业会计净资产
---------	---------

本期盈余	本年利润
本年盈余分配	利润分配
累计盈余	未分配利润
专用基金	盈余公积
无偿调拨净资产	资本公积——资本溢价
权益法调整	其他综合收益、资本公积——其他资本公积
以前年度盈余调整	以前年度损益调整

(一) 本期盈余及本年盈余分配

1. 本期盈余

反映单位本期各项收入、费用相抵后的余额。

借：财政拨款收入

 事业收入

 上级补助收入

 附属单位上缴收入

 经营收入

 非同级财政拨款收入

 投资收益

 捐赠收入

 利息收入

 租金收入

 其他收入

 贷：本期盈余

借：本期盈余

 贷：业务活动费用

 单位管理费用

 经营费用

 所得税费用

 资产处置费用

 上缴上级费用

 对附属单位补助费用

 其他费用

年末结转：

 借：本期盈余

 贷：本年盈余分配

2. 本年盈余分配

反映单位本年度盈余分配的情况和结果，年末分配后将余额转入“累计盈余”。

 借：本年盈余分配

 贷：累计盈余

(二) 专用基金

 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、科技成果转化基金等。

1. 专用基金的提取

 (1) 从预算收入中提取时

 借：业务活动费用

 贷：专用基金

实际收到的基金金额（如留本基金，即资产提供者特别限定仅以收益安排支出的基金）

 借：银行存款

 贷：专用基金

(2) 从非财政拨款结余或经营结余中提取时

预算会计	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
财务会计	借：本年盈余分配 贷：专用基金

(三) 无偿调拨净资产

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）。**

	调入	调出	年末
预算会计	借：其他支出 贷：资金结存	借：其他支出 贷：资金结存	
财务会计	借：库存物品/长期股权投资/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房（调出方账面价值+费用） 贷：零余额账户用款额度/银行存款等 无偿调拨净资产（差额）	借：无偿调拨净资产/固定资产累计折旧等 贷：库存物品/固定资产/无形资产等 借：资产处置费用 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	借：无偿调拨净资产 贷：累计盈余 或相反。

(四) 权益法调整

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。

1. 年末，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应享有（或应分担）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。

2. 处置长期股权投资时，按照原计入净资产的相应部分金额

借：权益法调整

贷：投资收益

或相反。

(五) 以前年度盈余调整

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。

单位对相关事项调整后，应当及时将“以前年度盈余调整”科目余额转入累计盈余。

借：累计盈余

贷：以前年度盈余调整

或相反。

(六) 累计盈余

反映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。

借：本年盈余分配

贷：累计盈余

或相反。

借：无偿调拨净资产

贷：累计盈余

【提示】按照规定**上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额**，也通过“累计盈余”科目核算。

借：零余额账户用款额度

 财政应返还额度

 银行存款

贷：累计盈余

或相反。

知识点：资产业务

（一）资产业务的几个共性内容

1. 资产取得

资产取得方式	成本
外购	购买价款、相关税费以及其他费用
自行加工或自行建造	验收入库或交付使用前的全部必要支出
接受捐赠	①有关凭据注明的金额加上相关税费等确定； ②没有相关凭据可供取得，按照评估价值加上相关税费等确定； ③没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费等确定； ④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。
无偿调入	调出方账面价值加上相关税费等确定。但是，无偿调入资产在调出方的账面价值为零（即已经按制度规定提足折旧）或者账面余额为名义金额的，单位（调入方）应当将调入过程中其承担的相关税费计入当期费用，不计入调入资产的初始入账成本。
置换取得	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

【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。

2. 资产处置

通常情况下，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。

对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批准前将相关资产账面价值转入“**待处理财产损益**”，待报经批准后再进行资产处置。

（二）应收账款

对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款应当计提坏账准备，**对于其他资产不计提坏账准备。**

（三）库存物品

单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的各种材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本。

【提示】单位随买随用的零星办公用品，可以在购进时直接列作费用，不通过本科目核算；**单位控制的政府储备物资，应当通过“政府储备物资”科目核算，不通过本科目核算；**单位受托存储保管的物资和受托转赠的物资，应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算；单位为在建工程购买和使用的材料物资，应当通过“工程物资”科目核算，不通过本科目核算。

（四）固定资产

单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。

【提示】已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。应当将实际成本与暂估价值的差额计入净资产，借记或贷记“固定资产”科目，贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。经过上述调整后，应将“以前年度盈余调整”科目转入“累计盈余”科目。

【提示】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，当月不再提折旧。

（五）自行研发取得的无形资产

单位自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出，**研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用；**

开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，**如果最终形成无形资产的，应当确认为无形资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。**

自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

【提示】单位应于每年年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法最终完成开发项目并形成无形资产的），应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用。

（六）投资

这里所讲的投资，是指政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的债权或股权投资。

政府会计主体的投资分为短期投资和长期投资，短期投资是指政府会计主体取得的持有时间不超过一年（含一年）的投资；长期投资是指政府会计主体取得的除短期投资以外的债权和股权性质的投资。

（七）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特殊的行政事业类资产。这类资产的典型特征是政府会计主体控制的，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。**

通常情况下，公共基础设施和政府储备物资应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认。

（八）受托代理资产

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**等。单位管理的**罚没物资**也应当通过本科目核算。

【提示1】单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过本科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

【提示2】单位收取的押金、存入保证金，通过“其他应付款”科目核算。

知识点：负债业务

单位的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债包括应付及预收款项、应缴税费、应付职工薪酬、应缴款项等，

非流动负债包括长期应付款、预计负债等。

单位负债的财务会计核算与企业会计基本相同。

（一）应缴财政款	
单位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 。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。	
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 贷：应缴财政款
单位上缴应缴财政的款项时	借：应缴财政款 贷：银行存款

（二）应付职工薪酬	
计算确认当期应付职工薪酬	借：业务活动费用、单位管理费用、在建工程、加工物品、研发支出 贷：应付职工薪酬
代扣职工个人所得税	借：应付职工薪酬——基本工资 贷： 其他应交税费 ——应交个人所得税
代扣社会保险费和住房公积金	借：应付职工薪酬——基本工资 贷： 应付职工薪酬——社会保险费 ——住房公积金
代扣为职工垫付的水电费、房租	借：应付职工薪酬——基本工资 贷： 其他应收款

	财务会计	预算会计
--	------	------

支付工资、津贴	借：应付职工薪酬 贷：财政拨款收入 零余额账户用款额度 银行存款	借：行政支出 事业支出 经营支出 贷：财政拨款预算收入 资金结存
---------	---	--

知识点：部门（单位）合并财务报表

（一）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**。

1. 纳入合并范围的主体

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**执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。

2. 不纳入部门（单位）合并财务报表范围的主体

- （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。

（二）合并程序

合并报表应当以个别报表或合并报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并报表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。