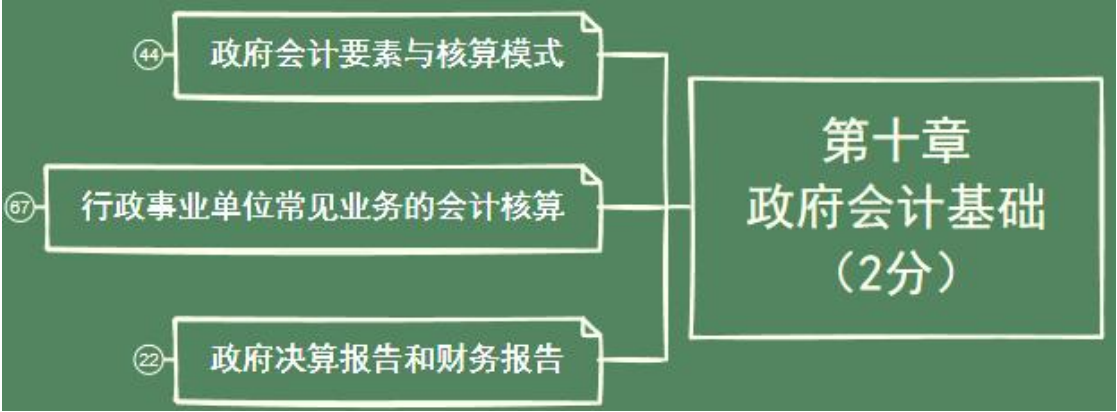


第十章 政府会计基础

本章框架



第一节 政府会计要素与核算模式

考点：政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素	分类
财务会计要素	资产
	负债
	净资产（无所有者权益）
	收入
	费用
预算会计要素	预算收入
	预算支出
	预算结余

资产	分类	流动资产	货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等
		非流动资产	固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等
	计量属性	包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额	
负债	分类	流动负债	短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等
		非流动负债	长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等
	计量属性	包括历史成本、现值和公允价值	

净资产	政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量；净资产=资产-负债
-----	---

【单选题】下列各项中，属于政府财务会计要素的是（ ）。

- A. 预算结余
- B. 预算收入
- C. 净资产
- D. 预算支出

答案：C

解析：政府财务会计要素包括资产、负债、净资产（选项C）、收入和费用。

考点：政府会计核算模式

双功能	预算会计与财务会计
双基础	收付实现制与权责发生制
双报告	政府决算报告和政府财务报告

第二节 行政事业单位常见业务的会计核算

名称	财务会计		预算会计
会计要素	资产、负债、净资产、收入、费用		预算收入、预算支出、预算结余
会计等式	财务状况	资产-负债=净资产	预算收入-预算支出=预算结余
	运行情况	收入-费用=本期盈余 本期盈余经分配后最终转入净资产	
会计基础	权责发生制		收付实现制

考点：国库集中支付

包括：财政直接支付和财政授权支付。

科目设置	财务会计	财政拨款收入 零余额账户用款额度 财政应返还额度
	预算会计	财政拨款预算收入 资金结存——零余额账户用款额度 资金结存——财政应返还额度

财政 直接 支付		收到入账通知单	
	预算 会计	借：行政支出 事业支出 贷：财政拨款预算收入	
	财务 会计	借：库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用 贷：财政拨款收入	
财政 授权 支付		收到授权支付到账通知书时	支用额度时
	预算 会计	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入	借：行政支出、事业支出 贷：资金结存——零余额账户用款额度
	财务 会计	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用 贷：零余额账户用款额度

预算管理一体化的相关会计处理：

在实行预算管理一体化的地区和部门，国库集中支付不再区分财政直接支付和财政授权支付，单位的会计处理与财政直接支付方式下的会计处理类似，不再使用“零余额账户用款额度”科目，“财政应返还额度”科目和“资金结存——财政应返还额度”科目不再设置“财政直接支付”“财政授权支付”明细科目。

单位应当根据收到的国库集中支付凭证及相关原始凭证，按照凭证上的国库集中支付入账金额，在财务会计下

借：库存物品，固定资产，业务活动费用，单位管理费用，应付职工薪酬等

贷：财政拨款收入（使用本年度预算指标）

财政应返还额度（使用以前年度预算指标）

同时，在预算会计下

借：行政支出，事业支出

贷：财政拨款预算收入（使用本年度预算指标）

资金结存——财政应返还额度（使用以前年度预算指标）

年末，单位根据财政部门批准的本年度预算指标数大于当年实际支付数的差额中允许结转使用的金额，在财务会计下

借：财政应返还额度

贷：财政拨款收入

同时，在预算会计下

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

【单选题】在财政授权支付方式下，单位收到代理银行盖章的“财政授权支付到账通知书”时，根据到账通知书所列数额，财务会计应编制的会计分录为（ ）。

- A. 借：业务活动费用
 贷：零余额账户用款额度
- B. 借：零余额账户用款额度
 贷：财政拨款收入
- C. 借：资金结存
 贷：财政拨款预算收入
- D. 借：零余额账户用款额度
 贷：财政拨款预算收入

答案：B

解析：在财政授权支付方式下，单位收到代理银行盖章的“财政授权支付到账通知书”时，根据到账通知书所列数额，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目；选项C是在预算会计中应进行的会计处理。

考点：非财政拨款收支业务

①财政专户返还方式管理的事业（预算）收入	业务类型		账务处理
	实现收入（财务会计）		借：银行存款 贷：应缴财政款
	上缴款项（财务会计）		借：应缴财政款 贷：银行存款
	收到返还	财务会计	借：银行存款 贷：事业收入
		预算会计	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
②采用预收款方式确认的事业（预算）收入	业务类型		账务处理
	实际收到预收款项时	财务会计	借：银行存款 贷：预收账款
		预算会计	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
	以合同完成进度确认事		借：预收账款

	业收入时		贷：事业收入
③采用应收款方式确认的事业收入	业务类型		账务处理
	根据合同完成进度计算 本期应收的款项	财务会计	借：应收账款 贷：事业收入
	实际收到款项时	预算会计	借：资金结存——货币资金 贷：事业预算收入
		财务会计	借：银行存款 贷：应收账款

捐赠（预算）收入	捐赠形式	财务会计	预算会计
	接受货币资金捐赠	借：银行存款 库存现金 贷：捐赠收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——捐赠预算收入
	接受存货、固定资产等非现金资产捐赠	借：库存物品 固定资产 贷：银行存款 捐赠收入（差额）	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
捐赠（支出）费用	捐赠形式	财务会计	预算会计
	对外捐赠现金资产时	借：其他费用 贷：银行存款 库存现金	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
	对外捐赠库存物品、固定资产等非现金资产时	将资产的账面价值转入资产处置费用科目	如未支付相关费用，预算会计则不做账务处理

考点：预算结转结余及分配业务

（一）财政拨款结转结余

【提示 1】 财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配。

【提示 2】 年末结转后，除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

【提示 3】 年末结转后，除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

1. 财政拨款结转的核算
（1）年末，单位应当将财政拨款收入和对应的财政拨款支出结转入“财政拨款结转”科目。（类似转入利润分配）

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）按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金的，按照实际调增的额度数额或调入的资金数额：	
预算会计	财务会计
借：资金结存 贷：财政拨款结转——归集调入	借：财政应返还额度 贷：累计盈余
（3）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”余额转入“财政拨款结转——累计结转”；	
（4）完成上述财政拨款收支结转后，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。	

2. 财政拨款结余

（1）年末，对财政拨款结转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：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入
（2）经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的：
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
（3）年末、冲销有关明细科目余额。 将本科目（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——累计结余”科目

（二）非财政拨款结转结余

1. 非财政拨款结转

（1）年末，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转入“非财政拨款结转”科目，将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非财政拨款专项资金支出转入“非财政拨款结转”科目。

(2) 按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时:	
预算会计	财务会计
借: 非财政拨款结转——项目间接费用或管理费	借: 业务活动费用、单位管理费用等

贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费	贷：预提费用——项目间接费或管理费
(3) 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。	
(4) 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（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	

2. 非财政拨款结余

(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) 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	财务会计
借：非财政拨款结余——累计结余	借：其他应交税费——单位应交所得税
贷：资金结存——货币资金	贷：银行存款
(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，本科目除“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（累计结余）”科目余额转入非财政拨款结余。行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余。	

3. 专用结余的核算（2025 年新增）

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

4. 经营结余的核算（2025 年新增）

“经营结余”科目，核算事业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，将余额结转入“非财政拨款结余分配”科目；如为借方余额，为经营亏损，不予结转。

5. 其他结余的核算（2025 年新增）

“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。

6. 非财政拨款结余分配的核算（2025 年新增）

“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。

考点：净资产业务

（一）本期盈余及本年盈余分配	
“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。	
“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。	
累计盈余	
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。	
账务处理	借 / 贷：本年盈余分配 贷 / 借：累计盈余 或 借 / 贷：无偿调拨净资产 贷 / 借：累计盈余

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。

考点：资产业务

（一）固定资产

1. 固定资产一般分为六类：
- （1）房屋及构筑物；
 - （2）设备；
 - （3）文物和陈列品；
 - （4）图书和档案；
 - （5）家具和用具；
 - （6）特种动植物。
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）特种动植物；
 - （3）图书和档案；
 - （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。

固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，**均不再**计提折旧；提前报废的固定资产，也**不再**补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

考点：负债业务

（一）应缴财政款

单位取得或应收按规定应缴纳财政的款项	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	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：业务活动费用等 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
-----------	-------------------------------------

	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	借：行政支出 事业支出 贷：财政拨款预算收入

第三节 政府决算报告和财务报告

政府决算报告与政府综合财务报告的主要区别：

	政府决算报告	政府综合财务报告
编制主体	各级政府财政部门、各部门、各单位	各级政府财政部门、各部门、各单位
反映的对象	政府年度预算收支执行情况	政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性
编制基础	收付实现制	权责发生制
数据来源	以预算会计核算生成的数据为准	以财务会计核算生成的数据为准
编制方法	汇总	合并
报送要求	本级人民代表大会常务委员会审查和批准	本级人民代表大会常委会备案

【单选题】下列各项中，关于政府决算报告和政府综合财务报告的说法不正确的是（ ）。

- A. 政府决算报告编制基础为权责发生制
- B. 政府综合财务报告的数据来源为以财务会计核算生成的数据为准
- C. 政府决算报告的编制方法为汇总编制
- D. 政府综合财务报告反映的对象为政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性

答案：A

解析：选项 A 错误，政府决算报告编制基础为收付实现制。