

# 谈事业单位非财政补助结转、结余的核算

孔垂珉, 张济建(教授), 李靠队(副教授)

**【摘要】**新《事业单位会计制度》不仅按照经济功能将支出分为了基本支出和项目支出,同时明确了财政资金与非财政资金的界限。非财政补助结转、结余一方面包含了基本支出结转、结余和项目支出结转、结余,另一方面也包含了事业活动支出结转、结余和经营活动支出结转、结余。“非财政补助结转”与“非财政补助结余”科目分别针对项目支出和一般支出进行核算,但从核算的账户和过程来看,通过科目的进一步细分可以使账户之间的对应关系更加明确,反映的会计信息更加清晰。

**【关键词】**非财政补助结余; 非财政补助结转; 项目支出; 事业单位

**【中图分类号】**F231

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2016)01-0047-3

## 一、问题的提出

政府会计包含政府预算会计和政府财务会计。政府会计改革的思路是完善政府预算会计,建立政府财务会计,理顺预算会计和财务会计的关系,也就是政府会计改革的“二元论”。新《事业单位会计制度》(以下简称“新《制度》”)充分体现了政府会计改革的思想,在事业单位会计核算层面比较清晰地区分了预算会计和财务会计。

预算会计与财务会计的平行核算中最为突出的内容就是对于财政来源资金和非财政来源资金的区分。新《制度》对两种性质的资金从来源、运用和结存等方面分别进行反映,尤其是对两种性质资金运行结果的核算区分了财政补助结转、结余与非财政补助结转、结余,并开设了相应的账户进行不同的处理。

但是在实务中我们发现,目前的账户设置对于两种性质资金的平行反映还不够彻底,在具体工作和学习中容易造成混淆。如果对非财政补助结转、结余及其明细科目的设置进一步细化,并与资产负债表的项目相对应,可以更加清楚地反映不同性质资金的使用情况。

## 二、新《制度》下两种性质资金与两类活动的核算规定

根据两种性质的资金来源以及事业单位支出的经济功能进行分类,并考虑到事业单位现在大多都有经营活动,目前事业单位对于结转与结余的划分以及相应科目的设置如表1所示。

新《制度》根据资金来源与支出经济功能的分类进行二维核算。期末将财政预算资金的基本支出转入“财政补助结转”账户,由于其性质属于财政预算资金,当年预算当年清理,所以“财政补助结转——基本支出”结转后应无余额。财政预算资金实行国库集中支付,直接支付方式下一般不会产生余额,而授权支付方式下没有使用的额度则直接注销(上缴/缴回)。此外,根据资金的性质,由于其属于财政预算资金,所以理应不对结转后的余额进行分配,故不存在“财政补助结余”科目。

非财政(预算)资金的支出分为事业活动支出和经营活动支出。其中,事业活动支出又分为一般支出和项目支出。对

表1 新《制度》中资金性质与核算账户设置

资金性质 功能分类		财政(预算)资金		非财政(预算)资金	
		事业活动		经营活动	
基本支出 (一般支出)	类别	财政基本支出	非财政一般支出	非财政经营支出	
	科目设置	财政补助结转——基本支出	事业结余 (非财政补助结余分配)	经营结余 (非财政补助结余分配)	
	核算说明	无财政补助结余,不存在预算资金的分配	有事业结余,需要进行分配	有经营结余,需要进行分配	
项目支出 (专项支出)	类别	财政项目支出	非财政项目支出		
	科目设置	财政补助结转——项目支出 财政补助结余——××项目	非财政补助结转——项目支出		
	核算说明	有财政补助结余,但不存在预算资金的分配	无非财政补助结余,不存在项目资金的分配		

□工作研究

于这一部分的项目支出,新《制度》只设置了“非财政补助结转——项目支出”科目,并没有设置“非财政补助结余——项目支出”科目,而对应的财政项目支出则设有“财政补助结余——××项目”科目。另外,对事业活动及其辅助活动的一般支出开设了“事业结余”科目,对经营活动的支出开设了“经营结余”科目,这两者同属于非财政补助结余内容,而且在资产负债表中共同列示在“非财政补助结余”项目之内,但其会计科目的设置明显不能与会计报表项目相对应,同时也与“财政补助结余”科目的对应关系不明确。

三、对新《制度》科目设置及核算的改进建议

本文对新《制度》相关科目的设置进行改进,改进后的科目设置及核算说明如表2所示。

表2 改进后的资金性质与核算账户设置

资金性质 功能分类	资金性质 分类	财政(预算)资金		非财政(预算)资金	
		事业活动		经营活动	
基本支出 (一般支出)	类别	财政基本支出	非财政一般支出	非财政经营支出	
		科目设置	财政补助结转——基本支出	非财政补助结余——事业结余(或:基本支出结转)非财政补助结余分配——事业结余	非财政补助结余——经营结余非财政补助结余分配——经营结余
	核算说明	无财政补助结余,不存在预算资金的分配	有非财政补助结余——事业结余,需要进行分配	有非财政补助结余——经营结余,需要进行分配	
项目支出 (专项支出)	类别	财政项目支出	非财政项目支出		
	科目设置	财政补助结转——项目支出 财政补助结余——××项目	非财政补助结转——项目支出 非财政补助结余——项目支出 ——××项目		
	核算说明	有财政补助结余,但不存在预算资金的分配	有非财政补助结余,但不存在项目资金的分配		

1. 增加“非财政补助结余——项目支出——××项目”科目。新《制度》中,对于已完成项目的结转资金如果按照项目管理规定留归单位使用,一般是由“非财政补助结转——项目支出”转入“事业基金”。建议设置“非财政补助结余——项目支出——××项目”科目,先统一将“非财政补助结转——项目支出”转入“非财政补助结余——项目支出——××项目”,再由“非财政补助结余——项目支出——××项目”转入“事业基金”。如果项目的结转资金按规定缴回原专项资金拨入单位,则借记“非财政补助结余——项目支出——××项目”科目,贷记“银行存款”等科目。

这种先将项目结转资金转入“非财政补助结余——项目支出——××项目”的做法,会使得非财政专项资金的核算更加完整,而且能与“财政补助结余——××项目”相对应。

2. 将“事业结余”一级科目改为“非财政补助结余——事业结余(或基本支出结转)”科目,将“经营结余”一级科目改

为“非财政补助结余——经营结余”科目,分别通过两级科目进行反映。

这样处理的优点是:①“非财政补助结余”一级科目可以与“财政补助结余”科目形成对应关系。②将“事业结余”和“经营结余”统一在了“非财政补助结余”一级科目下,对结余进行分配时,再转入“非财政补助结余分配”一级科目。另外,如果事业单位经营活动的结余较多,需要分别进行相关的分配程序,如缴纳企业所得税时,则可以在“非财政补助结余分配”账户下再开设“非财政补助结余分配——事业结余”账户和“非财政补助结余分配——经营结余”账户分别对其进行核算。

四、改进后非财政补助结转、结余的核算举例

(一)非财政专项资金的会计处理

1. “非财政补助结转”账户。

(1)期末,结转事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入中的专项资金收入。会计分录如下:

借:事业收入——专项资金收入——丙项目	23000
——丁项目	15000
上级补助收入——专项资金收入——丙项目	11000
——丁项目	8500
附属单位上缴——专项资金收入——丙项目	3200
——丁项目	2300
其他收入——专项资金收入——丙项目	7400
——丁项目	5100
贷:非财政补助结转——丙项目	44600
——丁项目	30900

(2)期末,结转事业支出、其他支出中的非财政专项资金支出。会计分录如下:

借:非财政补助结转——项目支出——丙项目	43600
——丁项目	29800
贷:事业支出——项目支出(非财政专项资金支出)——丙项目	36600
——丁项目	24800
其他支出——项目支出(非财政专项资金支出)——丙项目	7000
——丁项目	5000

## 2. “非财政补助结余——项目支出”账户。

(1) 年终, 经过对非财政专项资金安排的丙项目和丁项目进行分析, 丙项目完成, 结转资金 13000 元(其中, 期初余额为 12000 元)。会计分录如下:

借: 非财政补助结转——项目支出——丙项目 13000  
贷: 非财政补助结余——项目支出  
(非财政专项资金支出)——丙项目 13000

①若按项目管理规定, 丙项目结转资金 13000 元缴回原专项资金拨入单位。

借: 非财政补助结余——项目支出  
(非财政专项资金支出)——丙项目 13000  
贷: 银行存款 13000

②若按项目管理规定, 丙项目结转资金留归单位使用。

借: 非财政补助结余——项目支出  
(非财政专项资金支出)——丙项目 13000  
贷: 事业基金 13000

③若按项目管理规定, 经批准, 弥补甲项目超支 10000 元, 剩余资金留归单位使用。

借: 非财政补助结余——项目支出  
(非财政专项资金支出)——丙项目 13000  
贷: 非财政补助结转——项目支出——甲项目 10000  
事业基金 3000

若事业单位定期接受某单位委托实施相同的项目, 并规定结余的资金留待以后相同项目使用, 则可以将当期完成的项目结转至结余, 待下次受托时再继续使用或冲转。从而使“非财政补助结转——项目支出”账户登记尚未完结的项目资金, 而将完结的项目资金转入“非财政补助结余——项目支出”账户, 根据不同情况进行相应的会计处理。

(2) 丁项目尚未完成, 本年结转 91000 元至下年(会计分录略)。

## (二) 非财政一般资金的会计处理

### 1. “非财政补助结余——事业结余”账户。

(1) 期末, 结转事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入中的非专项资金收入。会计分录如下:

借: 事业收入——非专项资金收入 45000  
上级补助收入——非专项资金收入 25000  
附属单位上缴——非专项资金收入 2400  
其他收入——非专项资金收入 14000  
贷: 非财政补助结余——事业结余 86400

(2) 期末, 结转事业支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、其他支出中的非专项资金支出。会计分录如下:

借: 非财政补助结余——事业结余 74800  
贷: 事业支出——基本支出(非专项资金支出) 39800  
上缴上级支出——非专项资金支出 2000  
对附属单位补助支出——非专项资金支出 20000

其他支出——非专项资金支出 13000

(3) 年终, 结转本年实现的事业结余 11600 元。会计分录如下:

借: 非财政补助结余——事业结余 11600  
贷: 非财政补助结余分配——事业结余 11600

### 2. “非财政补助结余——经营结余”账户。

(1) 期末, 结转经营收入发生额。会计分录如下:

借: 经营收入 12000  
贷: 非财政补助结余——经营结余 12000

(2) 期末, 结转经营支出发生额。会计分录如下:

借: 非财政补助结余——经营结余 10000  
贷: 经营支出 10000

(3) 年终, 结转本年实现的经营结余 2000 元。会计分录如下:

借: 非财政补助结余——经营结余 2000  
贷: 非财政补助结余分配——经营结余 2000

设置“非财政补助结余”一级科目, 将原有的“事业结余”和“经营结余”两个一级科目设为其下的两个二级科目, 一方面, 可以将“事业结余”和“经营结余”统一在同一个一级科目中; 另一方面, 在分配时可将“非财政补助结余”下的两个二级科目“事业结余”和“经营结余”分别通过“非财政补助结余分配——事业结余”和“非财政补助结余分配——经营结余”进行核算, 从而可以清楚地反映事业活动和经营活动对于结余分配的不同处理。如“非财政补助结余分配——经营结余”分配需要缴纳企业所得税, 而“非财政补助结余分配——事业结余”就可能不涉及所得税的核算。区分“非财政补助结余分配——事业结余”和“非财政补助结余分配——经营结余”也为将来经营活动较多的事业单位比照企业将所得税按费用进行核算做好铺垫。

## 五、结语

政府会计改革理顺了预算会计和财务会计的关系, 明确了事业单位预算会计与财务会计的不同属性。虽然事业单位仍然既是预算会计主体, 又是财务会计主体, 在新《制度》中对财政资金和非财政资金分别进行了核算, 但核算得还不够清晰。本文通过会计科目的重新设置和优化, 可以更好地反映预算和财务信息, 使会计信息更加清晰。

## 主要参考文献:

财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19.

王留根. 浅析事业单位结转和结余的核算[J]. 财会月刊, 2013(22).

贺颖. 对事业单位新会计制度结转及结余会计核算的理解[J]. 财经界, 2014(11).

作者单位: 江苏大学财经学院, 江苏镇江 212013