

浅析事业单位结转和结余的核算

王留根

(郑州航空工业管理学院会计学院 郑州 450015)

【摘要】为适应公共财政体制深化改革和事业单位改革发展的要求,财政部分别对《事业单位财务规则》(财政部令第8号)和《事业单位会计制度》(财预字[1997]288号)进行了修订,重新发布了《事业单位财务规则》(财政部令第68号)和《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)。本文结合新规则和新制度中关于加强结转和结余资金管理的相关规定,深入分析了事业单位财政补助和非财政补助结转和结余的核算。

【关键词】事业单位 结转 结余 政府补助

一、事业单位结转和结余的分类

《事业单位财务规则》(财政部令第68号)规定,结转和结余是指事业单位年度收入与支出相抵后的余额。结转资金是指当年预算已执行但未完成,或者因故未执行,下一年度需要按照原用途继续使用的资金。结余资金是指当年预算工作目标已完成或者因故终止后,当年剩余的资金。按照资金的性质不同,结转和结余分为财政补助结转和结余与非财政补助结转和结余。

1. 财政补助结转和结余。财政补助结转和结余是指事业单位各项财政补助收入与其相关支出相抵后滚存的、须按规定管理和使用的结转和结余资金。财政补助结转和结余应当按照同级财政部门的规定执行。

财政补助结转是指结转到下一年度按原用途继续使用的财政补助资金,包括基本支出结转和项目支出结转。①基本支出结转是指事业单位本期财政基本补助收入与财政基本补助支出的差额。基本支出结转资金结转下年,用于维持事业单位的正常运转。②项目支出结转是指事业单位本期财政项目补助收入与财政项目补助支出的差额。项目支出结转资金结转下年,按原用途继续使用。

财政补助结余是指事业单位年度财政项目补助收支差额中,符合财政补助结余资金性质的数额。年末,对财政补助各明细项目执行情况进行分析,按照有关规定将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余。事业单位形成的财政补助结余资金,应当按照财政部门的规定管理,或按规定上缴,或注销资金额度,或经批准转为其他用途,不得参与事业单位的结余分配,也不转入事业基金。

2. 非财政补助结转和结余。非财政补助结转和结余是指事业单位除财政补助收支以外的各项收入与各项支出相抵后的余额。

非财政补助结转是指事业单位财政补助资金以外的各

专项资金收支相抵后的差额。它不属于财政补助资金,但属于专项资金。事业单位的非财政补助结转资金,应区分未完成项目和已完成项目。未完成项目的结转资金结转下一年度继续使用。已完成项目的剩余资金按项目规定处理,或交回原拨款单位,或留归本单位使用。留用部分不参与事业单位的结余分配,直接转入事业基金。

非财政补助结余是指事业单位除财政补助收支以外的各非专项资金收入与各非专项资金支出相抵后的余额,包括经营结余和事业结余。①经营结余是指事业单位一定期间各项经营收支相抵后的余额。经营结余转入结余分配,但经营亏损不能转入结余分配,由以后年度的经营结余弥补,不得用事业基金弥补经营亏损。②事业结余是指事业单位一定期间除财政补助收支、非财政专项资金收支和经营收支以外的各项收支相抵后的余额。事业结余或亏损全部转入结余分配,最后由事业基金弥补。

二、财政补助结转和结余的核算

(一)财政补助结转的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“财政补助结转”科目,核算事业单位滚存的财政补助结转资金。本科目应当设置“基本支出结转”、“项目支出结转”两个明细科目,并在“基本支出结转”明细科目下按照“人员经费”、“日常公用经费”进行明细核算,在“项目支出结转”明细科目下按照具体项目进行明细核算。本科目还应按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位财政补助结转资金数额。

2. 会计处理。期末,将财政补助收入本期发生额转入“财政补助结转”科目,借记“财政补助收入——基本支出、项目支出”科目,贷记“财政补助结转”科目(基本支出结转、项目支出结转)。并将事业支出(财政补助支出)本期发生额转入“财政补助结转”科目,借记“财政补助结转”科目(基本

支出结转、项目支出结转),贷记“事业支出——财政补助支出(基本支出、项目支出)”或“事业支出——基本支出(财政补助支出)、项目支出(财政补助支出)”科目。

年末,将符合财政补助结余规定的项目余额转入财政补助结余,借记或贷记“财政补助结转”科目(项目支出结转——××项目),贷记或借记“财政补助结余”科目。

按规定上缴财政补助结转资金或注销财政补助结转额度的,按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额,借记“财政补助结转”科目,贷记“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。取得主管部门归集调入财政补助结转资金或额度的,做相反会计分录。

(二)财政补助结余的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“财政补助结余”科目,核算事业单位滚存的财政补助项目支出结余资金。本科目应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位财政补助结余资金数额。

2. 会计处理。年末,按照有关规定将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余,借记或贷记“财政补助结转——项目支出结转(××项目)”科目,贷记或借记“财政补助结余”科目。

按规定上缴财政补助结余资金或注销财政补助结余额度的,按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额,借记“财政补助结余”科目,贷记“财政应返还额度”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。取得主管部门归集调入财政补助结余资金或额度的,做相反会计分录。

三、非财政补助结转和结余的核算

(一)非财政补助结转的核算

1. 科目设置。事业单位应当设置“非财政补助结转”科目,核算事业单位除财政补助收支以外的各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。本科目应当按照非财政专项资金的具体项目进行明细核算。本科目期末贷方余额反映事业单位非财政补助专项结转资金数额。

2. 会计处理。期末,将事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的专项资金收入转入“非财政补助结转”科目,借记“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“其他收入”科目下各专项资金收入明细科目,贷记“非财政补助结转”科目;将事业支出、其他支出本期发生额中的非财政专项资金支出转入“非财政补助结转”科目,借记“非财政补助结转”科目。同时,贷记“事业支出——非财政专项资金支出”或“事业支出——项目支出(非财政专项资金支出)”、“其他支出”科目下各专项资金支出明细科目。

年末,将已完成项目的项目剩余资金区分以下情况处理:缴回原专项资金拨入单位的,借记“非财政补助结转”科

目(××项目),贷记“银行存款”等科目;留归本单位使用的,借记“非财政补助结转”科目(××项目),贷记“事业基金”科目。

(二)非财政补助结余的核算

1. 经营结余。

(1)科目设置。事业单位应当设置“经营结余”科目,核算事业单位一定期间各项经营收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。“经营结余”科目期末如为贷方余额,反映事业单位自年初至报告期末累计实现的经营结余弥补以前年度经营亏损后的经营结余;如为借方余额,反映事业单位截至报告期末累计发生的经营亏损。年末结账后,“经营结余”科目一般无余额;如为借方结余,反映事业单位累计发生的经营亏损。

(2)会计处理。期末,将经营收入本期发生额转入“经营结余”科目,借记“经营收入”科目,贷记“经营结余”科目;将经营支出本期发生额转入“经营结余”科目,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“经营结余”科目余额转入“非财政补助结余分配”科目,借记“经营结余”科目,贷记“非财政补助结余分配”科目;如“经营结余”科目为借方余额,为经营亏损,不予结转。

2. 事业结余。

(1)科目设置。事业单位应当设置“事业结余”科目,核算一定期间除财政补助收支、非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。“事业结余”科目期末如为贷方余额,反映事业单位自年初至报告期末累计实现的事业结余;如为借方余额,反映事业单位自年初至报告期末累计发生的事业亏损。年末结账后,“事业结余”科目应无余额。

(2)会计处理。期末,将事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的非专项资金收入转入“事业结余”科目,借记“事业收入”、“上级补助收入”、“附属单位上缴收入”、“其他收入”科目下各非专项资金收入明细科目,贷记“事业结余”科目。并将事业支出、其他支出本期发生额中的非财政、非专项资金支出,以及对附属单位补助支出、上缴上级支出的本期发生额转入“事业结余”科目,借记“事业结余”科目,贷记“事业支出——其他资金支出”或“事业支出——基本支出(其他资金支出)、项目支出(其他资金支出)”科目、“其他支出”科目下各非专项资金支出明细科目、“对附属单位补助支出”、“上缴上级支出”科目。

年末,将“事业结余”科目余额转入“非财政补助结余分配”科目,借记或贷记“事业结余”科目,贷记或借记“非财政补助结余分配”科目。

3. 非财政补助结余分配。非财政补助结余按照国家规定可以进行结余分配,包括有企业所得税缴纳义务的事业单位应缴纳的企业所得税,以及按照国家规定提取的职工福利基金。剩余部分作为事业基金用于弥补以后年度单位收支差额。

(1)科目设置。事业单位应当设置“非财政补助结余分配”

科目,核算事业单位本年度非财政补助结余分配的情况和结果。年末结账后,“非财政补助结余分配”科目应无余额。

(2)会计处理。年末,将“事业结余”科目余额转入“非财政补助结余分配”科目,借记或贷记“事业结余”科目,贷记或借记“非财政补助结余分配”科目。并将“经营结余”科目贷方余额转入“非财政补助结余分配”科目,借记“经营结余”科目,贷记“非财政补助结余分配”科目。

有企业所得税缴纳义务的事业单位计算出应缴纳的企业所得税,借记“非财政补助结余分配”科目,贷记“应缴税费——应缴企业所得税”科目。按照有关规定提取职工福利基金的,按提取的金额,借记“非财政补助结余分配”科目,贷记“专用基金——职工福利基金”科目。

年末,按规定完成上述处理后,将“非财政补助结余分配”科目余额转入事业基金,借记或贷记“非财政补助结余分配”科目,贷记或借记“事业基金”科目。

四、举例说明

【例1】假设某事业单位2013年6月份的各项收支科目的发生额明细情况见表1,要求进行期末结账。

表1 收支科目明细表

2013年6月		单位:万元	
支出类	金额	收入类	金额
事业支出	5 905	财政补助收入	4 220
其中:财政补助支出——基本支出	3 150	其中:基本支出	3 500
——项目支出	585	项目支出	720
非财政专项资金支出	180	事业收入	2 660
其他资金支出	1 990	其中:专项资金收入	0
上缴上级支出	450	非专项资金收入	2 660
对附属单位补助支出	650	上级补助收入	760
经营支出	70	其中:专项资金收入	120
其他支出	35	非专项资金收入	640
其中:非财政专项资金支出	18	附属单位上缴收入	150
其他资金支出	17	其中:专项资金收入	0
		非专项资金收入	150
		经营收入	130
		其他收入	60
		其中:专项资金收入	28
		非专项资金收入	32
支出合计	7 110	收入合计	7 980

期末结账的会计处理为:(1)结转财政补助收支。借:财政补助收入——基本支出3 500、——项目支出720;贷:财政补助结转——基本支出结转3 500、——项目支出结转720。借:财政补助结转——基本支出结转3 150、——项目支出结转585;贷:事业支出——财政补助支出(基本支出)3 150、——财政补助支出(项目支出)585。

(2)结转非财政专项资金收支。借:上级补助收入——专项资金收入120,其他收入——专项资金收入28;贷:非财政补助结转148。借:非财政补助结转198;贷:事业支出——非财

政专项资金支出180,其他支出——非财政专项资金支出18。

(3)结转非财政非专项资金收支。借:事业收入——非专项资金收入2 660,上级补助收入——非专项资金收入640,附属单位上缴收入——非专项资金收入150,其他收入——非专项资金收入32;贷:事业结余3 482。借:事业结余3 107;贷:事业支出——非财政专项资金支出1 990,上缴上级支出450,对附属单位补助支出650,其他支出——非财政专项资金支出17。借:经营收入130;贷:经营结余130。借:经营结余70;贷:经营支出70。

【例2】假设某事业单位年终结账前有关结转和结余科目的余额见表2:

表2 结转和结余科目余额表

2013年12月31日		单位:万元	
财政补助结转和结余科目	金额	非财政补助结转和结余科目	金额
财政补助结转	390	非财政补助结转	127
其中:基本支出结转	160	事业结余	136
项目支出结转	230	经营结余	58
财政补助结余	86	非财政补助结余分配	0

对财政补助各明细项目执行情况进行分析,符合财政补助结余性质的甲项目余额170万元。按照规定注销丙项目财政补助结转额度27万元,上缴财政补助结余资金43万元。

对非财政补助专项结转资金各项目情况进行分析,已完成乙项目的剩余资金40万元,按照规定缴回40%,留用60%。

假设该事业单位经营结余按25%的税率缴纳企业所得税,按年度非财政补助结余的20%提取专用基金,要求进行年终结账。相关会计处理为:①结转符合财政补助结余性质的项目余额。借:财政补助结转(项目支出结转——甲项目)170;贷:财政补助结余170。②按照规定注销财政补助结转额度。借:财政补助结转(项目支出结转——丙项目)27;贷:财政应返还额度27。③按照规定上缴财政补助结余资金。借:财政补助结余43;贷:零余额账户用款额度(银行存款)43。④按照规定处理已完成非财政补助的乙项目的项目剩余资金。借:非财政补助结转(乙项目)40;贷:银行存款16,事业基金24。⑤结转事业结余和经营结余。借:事业结余136,经营结余58;贷:非财政补助结余分配194。⑥计算应缴所得税。借:非财政补助结余分配14.5;贷:应缴税费——应缴企业所得税14.5。⑦计算提取专用基金。借:非财政补助结余分配38.8;贷:专用基金——职工福利基金38.8。⑧结转未分配非财政补助结余。借:非财政补助结余分配140.7;贷:事业基金140.7。

【注】本文系河南省软科学研究计划项目(编号:132400410525)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19
2. 财政部. 事业单位财务规则. 财政部令第68号, 2012-02-07