



目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 事业单位会计基础	(1)
第二节 事业单位的会计要素与会计等式	(7)
第三节 事业单位会计的核算方法	(11)
第四节 国库集中收付制度	(15)
课后思考和技能训练	(19)
第二章 事业单位资产的核算	(22)
第一节 事业单位资产概述	(22)
第二节 货币资金的核算	(24)
第三节 财政应返还额度的核算	(32)
第四节 短期投资、应收及预付款项的核算	(35)
第五节 存货的核算	(41)
第六节 固定资产和在建工程的核算	(45)
第七节 无形资产及长期投资的核算	(58)
课后思考和技能训练	(69)
第三章 事业单位负债的核算	(80)
第一节 事业单位负债概述	(80)
第二节 流动负债的核算	(82)
第三节 非流动负债的核算	(94)
课后思考和技能训练	(97)
第四章 事业单位收入的核算	(101)
第一节 事业单位收入概述	(101)
第二节 财政补助收入和上级补助收入的核算	(103)
第三节 事业收入和经营收入的核算	(108)
第四节 附属单位上缴收入和其他收入的核算	(112)
课后思考和技能训练	(115)
第五章 事业单位支出的核算	(120)
第一节 事业单位支出概述	(120)
第二节 事业支出和经营支出的核算	(122)
第三节 上缴上级支出、对附属单位补助支出和其他支出的核算	(135)

课后思考和技能训练	(138)
第六章 事业单位净资产的核算	(142)
第一节 事业单位净资产概述	(142)
第二节 基金类净资产	(146)
第三节 结转和结余类净资产的核算	(151)
课后思考和技能训练	(158)
第七章 财务会计报告	(166)
第一节 事业单位财务会计报告概述	(166)
第二节 资产负债表	(168)
第三节 收入支出表	(178)
第四节 财政补助收入支出表	(183)
第五节 事业单位的财务分析	(188)
课后思考和技能训练	(190)
附录 事业单位会计准则和事业单位会计制度	(198)



第一章 概述

【学习目标】

- 了解事业单位的界定、特点、分类。
- 了解国库集中收付制度和政府采购制度。
- 熟悉国库单一账户体系的构成。
- 熟悉事业单位会计制度体系的构成。
- 掌握《事业单位会计制度》的适用范围。
- 掌握事业单位会计的含义、目标、假设及核算基础。
- 掌握事业单位会计的五要素、会计等式及会计科目的分类。

第一节 事业单位会计基础

一、事业单位会计概述

(一) 事业单位

1. 事业单位的界定

事业单位是国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位有两个属性,一是具有国有性质。事业单位必须是国家出资设立的或者由社会其他组织利用国有资产举办的。社会其他组织和个人利用非国有资产举办的公益性组织不属于事业单位。二是具有社会公益性。事业单位是提供各种社会服务的公益性组织,是以社会公益活动为目的,而不以盈利为目的,注重社会效益,满足人们对物质文化生活的需要。

事业单位实行登记管理制度。根据《事业单位登记管理暂行条例》的规定,事业单位经县级以上各级人民政府及有关主管部门批准成立后,应当依照规定登记或者备案。事业单位的活动领域较为广泛,主要集中在教育、科研、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、社会福利、救助减灾、统计调查、技术推广与实验、公用设施管理、物资仓储、勘探与勘察、测绘、检验检测与鉴定、法律服务、资源管理事务、质量技术监督事务、经济监督事务、知识产权事务、公正与认证、信息与咨询、人才交流、就业服务、机关后勤服务等。

2. 事业单位的特点

事业单位是计划经济时代形成的、我国特有的社会组织类型。目前,事业单位是我国各类组织类型中仅次于企业单位的第二大类组织类型。从总体上看,事业单位具有非政府机

关、非营利特征。与机关单位和企业单位相比,事业单位具有以下特点:

(1)服务性。事业单位不代表国家行使行政权力,不具有行政职能。事业单位是保障国家政治、经济、文化生活正常进行的社会服务支持系统,主要分布在教、科、文、卫等领域,如教育事业单位。

(2)公益性。事业单位通常以社会公益为主要发展取向,具有社会和经济双重属性,需兼顾社会和经济双重效益,即事业单位所追求的首先是社会效益,同时,有些事业单位在保证社会效益的前提下,为实现事业单位的健康发展、社会服务系统的良性循环,根据国家规定向接受服务的单位或个人收取一定的服务费用。

(3)知识密集性。绝大多数事业单位是以脑力劳动为主体的知识密集性组织,专业人才是事业单位的主要人员构成,其劳动成果一般是利用科技文化知识为社会各方面提供知识和精神产品。

(4)复杂性。事业单位门类繁多,情况复杂,既有社会公益性事业单位,又有行政支持性和经营开发性事业单位;既有全额拨款、差额拨款的事业单位,又有自收自支、企业化管理的事业单位;既有党政机关举办的事业单位,又有社会力量举办的事业单位;既有数万人的大型事业单位,又有几个人的小型事业单位。事业单位可谓人员多、门类广、跨度大。

3. 事业单位的分类

我国事业单位管理体制正处于改革与完善中。根据事业单位分类与相关改革方案,现有事业单位按社会功能可以划分为行政支持类、社会公益类和经营开发服务类三种类型。

(1)行政支持类事业单位。行政支持类事业单位是指依据法律、法规授权,完全从事具体行政执法、监督检查的事业单位。行政支持类事业单位是为政府行政行为执行提供必要的支持和保障的单位,此类单位只允许政府举办,经费来源完全依靠政府财政拨款,主要包括政策研究机构、数据统计机构。

(2)社会公益类事业单位。社会公益类事业单位是指为实现社会公共利益和国家长远利益举办的、面向社会提供公益产品和公共服务的事业单位。根据职责任务、服务对象和资源配置方式等情况,将从事社会公益类事业单位细分为两类:承担义务教育、基础性科研、公共文化、公共卫生及基层的基本医疗服务等基本公益服务,不能或不宜由市场配置资源的,划入公益一类,这类单位不得从事经营活动,其宗旨、业务范围和服务规范由国家确定。承担高等教育、非营利医疗等公益服务,可部分由市场配置资源的,划入公益二类,这类事业单位按照国家确定的公益目标和相关标准开展活动,在确保公益目标的前提下,可依据相关法律法规提供与主业相关的服务,收益的使用按国家有关规定执行。

(3)经营开发服务类事业单位。经营开发服务类事业单位是指从事生产经营、技术开发和中介服务等活动事业单位,可以通过市场配置资源。如:技术开发应用性科研机构、出版发行机构、工程勘察设计机构、培训中心后勤服务机构等。

根据《中共中央国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》(中发〔2011〕5号)的要求,对承担行政职能的事业单位逐步将其行政职能划归行政机构或转为行政机构;对从事生产经营活动的事业单位,逐步转为企业或撤销;对从事公益服务的,继续将其保留在事业单位序列,强化其公益性。今后,不再批准设立承担行政职能的事业单位和从事开展生产经营活动的事业单位。



4. 事业单位的预算体系

事业单位预算是指事业单位根据事业发展目标和计划编制的年度财务收支计划。包括收入预算和支出预算。国家对事业单位实行核定收支、定额或者定项补助、超支不补、结转和结余按规定使用的预算管理办法。

我国财政预算体系包括中央预算和地方预算,各级预算由财政总预算和部门(或单位)预算组成。事业单位的预算属于部门预算,隶属于不同级次的财政总预算。每一个事业单位均有一个上级主管单位,与同级财政部门存在经费领报关系。我国的事业单位一般均隶属于相应的行政单位,是所属行政单位的二级预算单位。如果事业单位隶属于中央行政单位,由中央财政拨付经费,则该事业单位为中央事业单位;如果事业单位隶属于地方政府行政单位,由省(自治区、直辖市)、市(自治州)、县(不设区的市、直辖市)和乡(镇)财政拨付经费,则该事业单位为地方事业单位。

5. 事业单位的会计组织系统

根据事业单位的隶属关系和经费领报关系,国有事业单位的会计组织系统分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系,下面有所属会计单位的,为主管会计单位;向主管会计单位或上级单位领报经费,并发生预算管理关系,下面有所属会计单位的,为二级会计单位;向上级单位领报经费,并发生预算管理关系,下面没有所属会计单位的,为基层会计单位。以上三级会计单位实行独立会计核算,负责组织管理本部门、本单位的全部会计工作。不具备独立核算条件的,实行单据报账制度,作为“报销单位”管理。

(二) 事业单位会计

1. 事业单位会计的含义

事业单位会计是以事业单位实际发生的各项经济业务活动为对象,记录、反映和监督事业单位预算执行过程和结果的专业会计。事业单位会计对加强事业单位内部管理,提供及时、准确的预算信息有着重要的作用。

2. 事业单位会计的地位

事业单位会计是预算会计的组成部分。预算会计是反映各级政府、行政单位、事业单位预算执行情况的专业会计,包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。预算会计的目的是加强预算管理,提高财政资金的使用效益,加强预算控制,保证财政预算的实现。事业单位会计包括普通事业单位会计和行业事业单位会计,普通事业单位是具有一定共性的公益事业单位,行业事业单位是具有显著行业业务特征的事业单位。

事业单位是向社会提供公益性服务的组织,各项业务活动不以盈利为目的,其经费主要来源于财政补助和服务收费。财政补助是财政部门拨给事业单位的预算资金,体现国家对公益事业发展的支持。服务收费是事业单位开展各项服务活动所取得的有偿收入,用以弥补事业经费的不足,以便更好地从事社会公益事业活动。事业单位会计需要反映财政预算资金的运用情况,以及单位的业务资金运用情况,合理组织收入,严格控制经费支出,认真进行会计监督,做好日常会计核算工作。

二、事业单位会计制度体系的构成

(一) 事业单位的会计制度体系

《事业单位会计制度》的颁布实施,标志着我国事业单位会计规范体系已经基本完善。事业单位的会计规范体系包括法律、行政法规和会计准则与制度三个层次。

第一层次:《会计法》(1999年第九届全国人民代表大会及其常务委员会修订,2000年7月1日起施行)。《会计法》是会计法律制度中层次最高的法律规范,是制定其他会计法规的依据,也是指导会计工作的最高准则。

第二层次:《事业单位会计准则》(财政部2012年12月发布,2013年1月1日起施行)。《事业单位会计准则》为事业单位会计体系建立了统一的概念基础和框架。

第三层次:会计制度。又具体分为:

1. 通用会计制度:适用于行业特征不明显的一般事业单位。

《事业单位会计制度》(财政部2012年12月发布,2013年1月1日起施行)是事业单位会计要素的确认、计量、记录与报告的操作性规范。

2. 特殊行业会计制度:适用于行业特征明显的事业单位。

(1)《医院会计制度》(2012年1月1日起全国施行);

(2)《基层医疗卫生机构会计制度》(2011年7月1日起施行);

(3)《彩票机构会计制度》(2014年1月1日起施行);

(4)《中小学校会计制度》(2014年1月1日起施行);

(5)《科学事业单位会计制度》(2014年1月1日起施行);

(6)《高等学校会计制度》(2014年1月1日起施行)等。

【知识链接】

特殊行业单位财务制度

到目前为止,我国一共出台了10个行业的财务制度。具体包括:

1.《医院财务制度》;

2.《基层医疗卫生机构财务制度》;

3.《高等学校财务制度》;

4.《中小学校财务制度》;

5.《科学事业单位财务制度》;

6.《文化事业单位财务制度》;

7.《广播电视事业单位财务制度》;

8.《体育事业单位财务制度》;

9.《文物事业单位财务制度》;

10.《人口和计划生育事业单位财务制度》。

(二)《事业单位会计制度》的适用范围

《事业单位会计制度》适用于各级各类事业单位。凡按照国家有关事业单位登记管理的



规定登记或备案的事业单位均适用《事业单位会计制度》。

1. 如果事业单位所处的行业存在国家统一规定的行业事业单位会计制度,则该事业单位适用特定的行业事业单位会计制度(如公立医院适用《医院会计制度》);没有国家统一规定的特定行业事业单位会计制度的事业单位,都适用新《事业单位会计制度》。

2. 纳入企业财务管理体系执行《企业会计准则》或《小企业会计准则》的事业单位不执行新《事业单位会计制度》。

3. 参照公务员法管理的事业单位的会计制度适用问题,将由财政部另行规定(注:国务院参照公务员法管理的事业单位,如财政部的国库支付中心、公安部的禁毒情报技术中心、信息通信中心、卫生部的卫生监督中心等)。

4. 新《事业单位会计制度》发布后,随着各项行业事业单位财务制度的发布实施,2013年财政部将研究行业事业单位对《事业单位会计制度》的适用问题。基本原则是,如果行业事业单位可以适用或基本适用新《事业单位会计制度》,则不再修订相关的行业事业单位会计制度,原执行行业事业单位会计制度的事业单位将转为执行新《事业单位会计制度》。

【知识链接】

财务规则、会计准则及会计制度三者之间的关系

1. 财务规则与会计准则之间的关系

财务规则,是国家对事业单位进行财务管理、制定其他具体财务制度的基本法规依据,是各单位从事财务活动必须遵循的行为规范,它侧重于处理各种分配关系,主要从资金的调节、分配上进行管理。如收入管理、支出管理、结余管理等。

会计准则,是规范事业单位会计核算、保证会计信息质量而制定的普遍性原则和总体要求(如会计核算前提条件、会计信息质量要求等一般原则的规定等)。

二者区别:财务规则是规范单位财务活动的依据,而会计准则是规范会计核算的依据。

二者联系:它们都是反映单位的价值运动,即资金运动,两者是相适应、相配套的关系。具体地讲,有什么样的财务制度,就应制定相应的会计准则,二者密不可分,是完整的统一体。

2. 会计准则与会计制度之间的关系

会计准则,是对会计工作提出的普遍性原则和总体要求。会计制度,是对会计工作实施的规范。

两者关系:会计准则与会计制度都是规范会计工作的规定,会计制度对会计工作的规定比较明确具体,便于单位操作执行,而准则比较概括、原则、抽象,但在执行上有一定的灵活性,其作用主要是指导性的,制度则具有强烈的命令性。

三、事业单位会计的目标

按照《事业单位会计准则》的规定,事业单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关的会计信息,反映事业单位受托责任的履行情况,有助于会计信息使用者进行社会管理,作出经济决策。

事业单位会计信息使用者包括政府及其有关部门、举办(上级)单位、债权人、事业单位

自身和其他利益相关者。

事业单位提供的会计信息应当与反映事业单位受托责任的履行情况、满足财务报告使用者的决策需要相关,符合国家宏观经济管理、预算管理以及对事业单位加强财务管理的要求,有助于财务报告使用者对事业单位过去、现在或者未来的情况进行评价或者预测。

事业单位会计核算目标应当反映受托责任,同时兼顾决策有用性。应当在兼顾财务管理要求的同时,体现财政预算管理的信息需求。事业单位会计核算的目标兼顾了事业单位财务、预算、资产、成本等方面管理的要求,促使事业单位的财务状况、事业成果、预算执行情况得到更为全面、真实、合理的反映,对于提高事业单位会计信息质量、加强财政对事业单位的科学化精细化管理、提升事业单位的财务管理水平、促进事业单位健康可持续发展具有十分重要的意义。

四、事业单位会计的假设

会计假设是会计核算的前提条件,是对会计核算设定的基本条件。《事业单位会计准则》规定,事业单位会计包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设四个基本前提条件。

(一)会计主体假设

会计主体假设界定了从事会计核算工作和提供会计信息的空间范围,所提供的信息仅限于会计主体范围。事业单位应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。

(二)持续经营假设

持续经营假设明确了会计工作的时间范围,设定会计主体的运营活动会按照既定的目标存续下去,不会在可预见的未来被终止,除非有充分的证据才采用特殊的会计处理方法。事业单位会计核算应当以事业单位各项业务活动持续正常地进行为前提。

(三)会计分期假设

会计分期假设确定了会计核算的时间长度,将持续的运营活动划分为若干个会计期间,分别按照会计期间提供会计信息。事业单位应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

(四)货币计量假设

货币计量假设规定了会计的计量手段,要求以统一的货币计量单位来反映会计信息。事业单位会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时,应当将有关外币金额折算为人民币金额计量。

五、事业单位会计核算基础

事业单位会计核算一般采用收付实现制;部分经济业务或者事项采用权责发生制核算的,由财政部在会计制度中具体规定。

行业事业单位的会计核算采用权责发生制的,由财政部在相关会计制度中规定。《医院



会计制度》规定,“医院会计采用权责发生制作为核算基础”。

六、事业单位会计信息的质量要求

为保证事业单位会计信息质量,《事业单位会计准则》对事业单位会计信息质量进行了规定,主要包括:

(一)可靠性

事业单位应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算,如实反映各项会计要素的情况和结果,保证会计信息真实可靠。

(二)完整性

事业单位应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算,确保会计信息能够全面反映事业单位的财务状况、事业成果、预算执行等情况。

(三)及时性

事业单位对于已经发生的经济业务或者事项,应当及时进行会计核算,不得提前或者延后。

(四)可比性

事业单位提供的会计信息应当具有可比性。同一事业单位不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当将变更的内容、理由和对单位财务状况及事业成果的影响在附注中予以说明。同类事业单位中不同单位发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用统一的会计政策,确保同类单位会计信息口径一致,相互可比。

(五)相关性

事业单位提供的会计信息应当与事业单位受托责任履行情况的反映、会计信息使用者的管理、决策需要相关,有助于会计信息使用者对事业单位过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

(六)明晰性

事业单位提供的会计信息应当清晰明了,便于会计信息使用者理解和使用。

第二节 事业单位的会计要素与会计等式

一、事业单位的会计要素

会计要素是对会计对象的基本分类,是会计对象的具体化。会计要素也是会计报表的构成要素,是财务报告的基本内容。事业单位的会计要素包括资产、负债、净资产、收入、支出或费用。

(一) 资产

1. 资产的定义

资产是指事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。

2. 资产确认的条件

将一项资源确认为资产,需要符合资产的定义,并同时满足以下两个条件:

(1) 与该资源有关的经济利益或服务潜力能够流入单位。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

3. 资产分类

事业单位的资产按照流动性,分为流动资产和非流动资产。

(1) 流动资产是指预计在1年内(含1年)变现或者耗用的资产。事业单位的流动资产包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

(2) 非流动资产是指流动资产以外的资产。事业单位的非流动资产包括长期投资、在建工程、固定资产、无形资产等。

4. 资产的计量

事业单位的资产应当按照取得时的实际成本进行计量。除国家另有规定外,事业单位不得自行调整其账面价值。

(1) 应收及预付款项应当按照实际发生额计量。

(2) 以支付对价方式取得的资产,应当按照取得资产时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照取得资产时所付出的非货币性资产的评估价值等金额计量。

(3) 取得资产时没有支付对价的,其计量金额应当按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据的,其计量金额比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,所取得的资产应当按照名义金额入账。名义金额一般为人民币1元。

(4) 事业单位对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销的,由财政部在相关财务会计制度中规定。

(二) 负债

1. 负债的定义

负债是指事业单位所承担的能以货币计量,需要以资产或者劳务偿还的债务。

2. 负债确认的条件

符合负债定义的义务,在同时满足以下两个条件时,确认为负债:

(1) 与该义务有关的经济利益或服务潜力能够流出单位。

(2) 未来流出的经济利益或服务潜力的金额能够可靠地计量。

3. 负债分类

事业单位的负债按照流动性,分为流动负债和非流动负债。

(1) 流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债。事业单位的流动负债包括短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。



(2)非流动负债是指流动负债以外的负债。事业单位的非流动负债包括长期借款、长期应付款等。

4. 负债的计量

事业单位的负债应当按照合同金额或实际发生额进行计量。

(三)净资产

1. 净资产的定义

净资产是指事业单位资产扣除负债后的余额。

2. 净资产的内容

事业单位的净资产包括事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转结余、非财政补助结转结余等。

(1)事业基金是指事业单位拥有的非限定用途的净资产,其来源主要为非财政补助结余扣除结余分配后滚存的金额。

(2)非流动资产基金是指事业单位非流动资产占用的金额。

(3)专用基金是指事业单位按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产。

(4)财政补助结转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剩余滚存的、须按规定管理和使用的结转和结余资金。

(5)非财政补助结转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。其中,非财政补助结转是指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;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。

3. 净资产的计量与列示

净资产的金额取决于资产和负债的计量。

事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转结余、非财政补助结转结余等净资产项目应当分项列入资产负债表。

(四)收入

1. 收入的定义

收入是指事业单位开展业务及其他活动依法取得的非偿还性资金。

2. 收入的内容

事业单位的收入包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入等。

(1)财政补助收入是指事业单位从同级财政部门取得的各类财政拨款,包括基本支出补助和项目支出补助。

(2)事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动取得的收入。其中:按照国家有关规定应当上缴国库或者财政专户的资金,不计入事业收入;从财政专户核拨给事业单位的资金和经核准不上缴国库或者财政专户的资金,计入事业收入。

(3)上级补助收入是指事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政补助收入。

(4)附属单位上缴收入是指事业单位附属独立核算单位按照有关规定上缴的收入。

(5)经营收入是指事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。

(6)其他收入是指财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入和经营收入以外的各项收入,包括投资收益、利息收入、捐赠收入等。

3. 收入的确认与列示

事业单位的收入一般应当在收到款项时予以确认,并按照实际收到的金额进行计量。

采用权责发生制确认的收入,应当在提供服务或者发出存货,同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时予以确认,并按照实际收到的金额或者有关凭据注明的金额进行计量。

(五)支出或者费用

1. 支出或者费用的定义

支出或者费用是指事业单位开展业务及其他活动发生的资金耗费和损失。

2. 支出或者费用的内容

事业单位的支出或者费用包括事业支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出、经营支出和其他支出等。

(1)事业支出是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动发生的基本支出和项目支出。

(2)对附属单位补助支出是指事业单位用财政补助收入之外的收入对附属单位补助发生的支出。

(3)上缴上级支出是指事业单位按照财政部门和主管部门的规定上缴上级单位的支出。

(4)经营支出是指事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的支出。

(5)其他支出是指事业支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出和经营支出以外的各项支出,包括利息支出、捐赠支出等。

事业单位开展非独立核算经营活动的,应当正确归集开展经营活动发生的各项费用数;无法直接归集的,应当按照规定的标准或比例合理分摊。

事业单位的经营支出与经营收入应当配比。

3. 支出或者费用的确认与列示

事业单位的支出一般应当在实际支付时予以确认,并按照实际支付金额进行计量。

采用权责发生制确认的支出或者费用,应当在其发生时予以确认,并按照实际发生额进行计量。

二、事业单位的会计等式

(一)静态平衡

从静态看,事业单位所拥有的资产与负债和净资产表现为同一资金的两个方面,即有一定数额的资产,就必然有一定数额的负债和净资产;反之,有一定数额的负债和净资产,也就必然有一定数额的资产。资产与负债、净资产是相互依存的,一个单位所拥有的资产总额与负债和净资产的总额必然是相等的。资产与负债和净资产之间的这种客观存在的恒等关系,称为会



计等式,又称为会计平衡公式,它是会计要素之间的基本数量关系。用公式表示为:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

该等式是事业单位会计的基本恒等式,它反映事业单位在特定时点的资产、负债与净资产的恒等关系,所以被称为静态等式。资产、负债与净资产称为静态要素,是用来说明事业单位财务状况的三个基本会计要素。

(二) 动态平衡

从动态看,事业单位在业务活动的过程中,必然会取得一定数额的收入,同时也必然会发生一定数额的支出(费用)。收入与支出(费用)相抵后的余额为结转结余。用公式表示为:

$$\text{收入} - \text{支出(费用)} = \text{结转结余}$$

该等式反映事业单位在一定会计期间的收入、支出和结转结余情况,被称为动态等式,是事业单位收支状况及结果的动态反映。收入和支出(费用)属于事业单位的动态会计要素,结转结余不属于事业单位的会计要素。结转结余经过年终结转或分配后形成事业单位净资产,会计平衡公式又回归到静态平衡状态。

会计等式是事业单位会计核算的理论基础,是设置账户、复式记账和编制会计报表的理论依据。

第三节 事业单位会计的核算方法

一、会计科目

(一) 会计科目的含义与分类

1. 会计科目的含义

会计科目是对会计要素按其经济内容或用途所作的科学分类,是设置账户和归集、核算各项经济业务或事项的依据。科学地设置和正确地使用会计科目,是做好会计核算工作的基本前提。

2. 会计科目的分类

(1) 事业单位会计的会计科目按其反映的经济内容或用途分为资产类、负债类、净资产类、收入类和支出(费用)类等五大类。

根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位会计共设置会计科目 48 个。其中资产类科目 17 个,负债类科目 11 个,净资产类科目 9 个,收入类科目 6 个,支出(费用)类科目 5 个。事业单位的会计科目如表 1-1 所示。

表 1-1 事业单位会计科目表

序号	编号	科目名称	序号	编号	科目名称
		一、资产类	25	2303	预收账款
1	1001	库存现金	26	2305	其他应付款
2	1002	银行存款	27	2401	长期借款
3	1011	零余额账户用款额度	28	2402	长期应付款
4	1101	短期投资			三、净资产类
5	1201	财政应返还额度	29	3001	事业基金
6	1211	应收票据	30	3101	非流动资产基金
7	1212	应收账款	31	3201	专用基金
8	1213	预付账款	32	3301	财政补助结转
9	1215	其他应收款	33	3302	财政补助结余
10	1301	存货	34	3401	非财政补助结转
11	1401	长期投资	35	3402	事业结余
12	1501	固定资产	36	3403	经营结余
13	1502	累计折旧	37	3404	非财政补助结余分配
14	1511	在建工程			四、收入类
15	1601	无形资产	38	4001	财政补助收入
16	1602	累计摊销	39	4101	事业收入
17	1701	待处置资产损益	40	4201	上级补助收入
			41	4301	附属单位上缴收入
		二、负债类	42	4401	经营收入
18	2001	短期借款	43	4501	其他收入
19	2101	应缴税费			五、支出类
20	2102	应缴国库款	44	5001	事业支出
21	2103	应缴财政专户款	45	5101	上缴上级支出
22	2201	应付职工薪酬	46	5201	对附属单位补助支出
23	2301	应付票据	47	5301	经营支出
24	2302	应付账款	48	5401	其他支出

(2) 事业单位会计的会计科目按提供信息的详细程度及其统驭关系,可以分为总分类科目和明细分类科目。

总分类科目又称一级科目或总账科目,它是按照预算管理要求对事业单位会计要素具体内容进行总括分类、提供总括信息的会计科目,是设置总账账户的依据;明细分类科目又



称明细科目,是对总分类科目做进一步分类、提供更详细和更具体会计信息的科目,是设置明细账的依据。对于明细科目较多的总分类科目,可在总分类科目和明细科目之间设置二级或多级科目。

总分类科目和明细科目之间的关系是总分类科目总括反映会计对象的具体内容,明细分类科目详细反映会计对象的具体内容。总分类科目对明细分类科目具有统御和控制作用,而明细分类科目是对总分类科目的补充和说明。

3. 会计科目的使用要求

事业单位应当按照《事业单位会计制度》和《事业单位会计准则》的规定设置和使用会计科目。在不影响会计处理和编报财务报表的前提下,可以根据实际情况自行增设、减少或合并某些明细科目。

会计制度统一规定会计科目的编号,以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目,实行会计信息化管理。事业单位不得打乱重编。事业单位在填制会计凭证、登记会计账簿时,应当填列会计科目的名称,或者同时填列会计科目的名称和编号,不得只填列科目编号、不填列科目名称。

二、借贷记账法

事业单位应当采用借贷记账法。

(一)借贷记账法的含义

借贷记账法是指以“借”“贷”为记账符号,以“有借必有贷,借贷必相等”为记账规则,对每一笔经济业务,在相互联系的两个或两个以上账户中进行登记,用来反映会计主体资金运动变化的一种复式记账法。

(二)借贷记账法的记账符号

1. 借贷记账法以“借”“贷”为记账符号,分别作为账户的左方和右方。
2. 至于“借”表示增加还是“贷”表示增加,则取决于账户的性质和类型。

(三)借贷记账法的账户结构

通常情况下,资产、支出(费用)类账户增加记借方,减少记贷方,期末资产类账户如有余额一般在借方;负债、收入和净资产类账户增加记贷方,减少记借方,期末负债和净资产类账户如有余额一般在贷方。

(四)借贷记账法的记账规则

借贷记账法的记账规则是“有借必有贷,借贷必相等”。当发生会计业务或事项时,事业单位必须按照相同的金额,一方面记入一个或多个会计科目的借方,另一方面同时记入一个或几个会计科目的贷方,借方金额合计与贷方金额合计必须相等。

(五)会计分录

1. 会计分录的含义

会计分录是指对某项会计业务或事项标明其应借应贷账户及其金额的记录,简称分录。

2. 会计分录的三要素

会计分录的三要素包括借、贷记账符号,账户名称和记账金额。

3. 会计分录的列示规范

“左借右贷,借贷错开,上借下贷,借贷相等”,一般在书写、讲解、考试时用,在实际工作中,会计分录是根据记录会计业务或事项的原始凭证在记账凭证上编制的。

4. 会计分录的分类

根据会计科目对应关系的不同,会计分录可以分为简单会计分录和复合会计分录。简单会计分录是指由两个账户所组成的会计分录,即一借一贷的会计分录。复合会计分录是指由两个以上账户所组成的会计分录,即一借多贷、一贷多借或多借多贷的会计分录。

为了保持清晰的账户对应关系,一般不宜编制多借多贷的会计分录。但在某些特殊情况下,为了反映事业单位会计业务或事项的全貌,可以编制多借多贷的会计分录。

(六) 试算平衡

1. 试算平衡的含义

试算平衡是指以会计等式和借贷记账法的记账规则为理论基础,通过对事业单位会计所有账户记录的汇总和计算,来检查各类账户的记录是否正确、完整的一种方法。

2. 试算平衡的分类

(1)发生额试算平衡法。发生额试算平衡法是根据事业单位本期所有账户的借方发生额合计与贷方发生额合计的恒等关系,来检查事业单位本期发生额记录是否正确的方法。其理论依据是借贷记账法的记账规则。公式是:

$$\text{全部账户本期借方发生额合计} = \text{全部账户本期贷方发生额合计}$$

(2)余额试算平衡法。余额试算平衡法是事业单位根据本期所有账户的借方余额合计与贷方余额合计的恒等关系,来检查事业单位本期账户记录是否正确的方法。其理论依据是会计等式。

根据余额时间的不同,余额试算平衡法分为:期初余额平衡和期末余额平衡。公式是:

$$\text{全部账户的借方期初余额合计} = \text{全部账户的贷方期初余额合计}$$

$$\text{全部账户的借方期末余额合计} = \text{全部账户的贷方期末余额合计}$$

三、会计凭证

会计凭证是记录事业单位会计业务和事项发生和完成情况的书面证明,也是登记账簿的依据。会计凭证按照填制程序和用途不同,可以分原始凭证和记账凭证两种。

(一) 原始凭证

原始凭证又称单据,是事业单位在会计业务、事项发生或完成时取得或填制的,载明会计业务、事项的具体内容或完成情况、明确有关经济责任的书面证明,是事业单位会计核算的原始资料 and 重要依据。原始凭证的基本内容、填制要求、种类、审核与企业会计基本相同,在此不再赘述。

(二) 记账凭证

记账凭证又称记账凭单,是会计人员根据审核无误的原始凭证对会计业务事项的内容



加以归类,并据以确定会计分录后填制的会计凭证。记账凭证是根据审核无误的原始凭证或汇总原始凭证,确定经济业务应借、应贷的会计科目和金额而填制的。

记账凭证的基本内容、填制要求、种类、审核与企业会计基本相同,在此不再赘述。

四、会计账簿

会计账簿是用来全面、系统、连续地记录事业单位各项会计业务、事项的簿籍。填制和审核会计凭证后,采用复式记账方法,把会计业务、事项引起的会计要素变化分门别类地登记到账簿中去,并定期对账、结账,为编制会计报表提供准确无误的会计数据。设置和登记账簿是正确组织事业单位会计核算的一个重要环节。

会计账簿的种类、格式、使用要求、错误更正与企业会计一样,在此不再赘述。

五、财务报告

财务会计报告简称财务报告,是反映事业单位某一特定日期的财务状况和某一会计期间的事业成果、预算执行等会计信息的文件。在日常核算中,已经利用各种不同的专门方法进行了会计核算,但反映的信息是具体的、零碎的。为了更集中和总括地反映事业单位的业务活动全貌,需要编制财务会计报告,把账簿中分散的资料集中起来,归纳整理,使之系统化、条理化,便于考核事业单位的财务状况、事业成果及预算执行情况。财务报告是事业单位会计信息的高度概括,是以表格和文字的形式,把形成的会计信息报告给会计信息使用者,便于会计信息使用者对会计信息的理解与运用。

第四节 国库集中收付制度

国库集中收付,是指以国库单一账户体系为基础,将所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理,收入直接缴入国库和财政专户,支出通过国库单一账户体系支付到商品和劳务供应者或用款单位的一项国库管理制度。

财政性资金包括:

- ①财政预算内资金;
- ②纳入财政预算管理的政府性基金;
- ③纳入财政专户管理的预算外资金;
- ④其他财政性资金。

一、国库单一账户体系

(一)概念

国库单一账户体系是以财政国库存款账户为核心的各类财政性资金账户的集合,所有财政性资金的收入、支出、存储及资金清算活动均在该账户体系中进行。

(二) 构成

1. 国库单一账户。财政部门在中国人民银行开设的国库单一账户。
2. 财政部门零余额账户。财政部门在商业银行开设的零余额账户。
3. 预算单位零余额账户。财政部门在商业银行为预算单位开设的零余额账户。用于财政授权支付和清算。
4. 预算外资金专户。财政部门在商业银行开设的预算外资金专户。
5. 特设专户。经国务院或国务院授权财政部批准为预算单位在商业银行开设的特殊专户。

财政部门是管理国库单一账户体系的职能部门,任何单位不得擅自设立、变更或撤销国库单一账户体系中的各类银行账户。中国人民银行按照有关规定,应加强对国库单一账户和代理银行的管理监督。这里所指的代理银行,是指由财政部确定的、具体办理财政性资金支付业务的商业银行。

(三) 各账户的功能

1. 国库单一账户。国库单一账户为国库存款账户,用于记录、核算、反映财政预算资金和纳入预算管理的政府性基金的收入和支出。代理银行应当按日将支付的财政预算内资金和纳入预算管理的政府性基金与国库单一账户进行清算。国库单一账户在财政总预算会计中使用,行政单位和事业单位会计中不设置该账户。

2. 财政部门零余额账户。财政部门零余额账户用于财政直接支付和与国库单一账户清算,该账户每日发生的支付,于当日营业终了前与国库单一账户清算。营业中单笔支付额5000万元人民币以上的(含5000万元),应当及时与国库单一账户清算。财政部门零余额账户在国库会计中使用。用于财政直接支付和与国库单一账户支出清算。

3. 预算单位零余额账户。预算单位零余额账户用于财政授权支付和清算。该账户每日发生的支付,于当日营业终了前由代理银行在财政部门批准的用款额度内与国库单一账户清算。营业中单笔支付额5000万元人民币以上的(含5000万元),应当及时与国库单一账户清算。

预算单位零余额账户可以办理转账、提取现金等结算业务,可以向本单位按账户管理规定保留的相应账户划拨工会经费、住房公积金及提租补贴,以及经财政部门批准的特殊款项,不得违反规定向本单位其他账户和上级主管单位、所属下级单位账户划拨资金。预算单位零余额账户在行政单位和事业单位会计中使用。

4. 预算外资金专户。预算外资金专户用于记录、核算和反映预算外资金的收入和支出活动,并用于预算外资金日常收支清算。预算外资金专户在财政部门设立和使用。

5. 特设专户。特设专户用于记录、核算和反映预算单位的特殊专项支出活动,并用于与国库单一账户清算。预算单位不得将特设专户资金转入本单位的其他银行账户,也不得将本单位的其他银行账户资金转入特设专户。特设专户在按规定申请设置了特设专户的预算单位使用。

二、财政收入的收缴方式和程序

(一) 收缴方式

财政收入的收缴分为直接缴库和集中汇缴两种方式。



1. 直接缴库,是指由缴款单位或缴款人按有关法律、法规规定,直接将应缴收入缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

2. 集中汇缴,是指由征收机关(有关法定单位)依法将所收取的应缴收入汇总缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

(二)收缴程序

1. 直接缴库程序。直接缴库的税收收入,由纳税人或税务代理人提出纳税申报,经征收机关审核无误后,由纳税人通过开户银行将税款缴入国库单一账户。直接缴库的其他收入,比照上述程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

2. 集中汇缴程序。小额零散税收和法律另有规定的应缴收入,由征收机关于收缴收入的当日汇总缴入国库单一账户。非税收入中的现金缴款,比照本程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

三、财政支出支付方式和程序

(一)财政支出类型

财政支出总体上分为购买性支出和转移性支出。根据管理需要,具体分为:

(1)工资支出,即预算单位的工资性支出。

(2)购买支出,即预算单位除工资支出、零星支出之外购买服务、货物、工程项目等支出,如工程支出、政府采购支出等。

(3)零星支出,即预算单位购买支出中的日常小额部分,除《政府采购品目分类表》所列品目以外的支出,或列入《政府采购品目分类表》所列品目,但未达到规定数额的支出。

(4)转移支出,即拨付给预算单位或下级财政部门,未指明具体用途的支出,包括拨付企业补贴和未指明具体用途的资金、中央对地方的一般性转移支付等。

(二)财政支付方式

按照不同的支付主体,对不同类型的支出,分别实行财政直接支付和财政授权支付。

1. 财政直接支付。财政直接支付是指由财政部门开具支付令,通过国库单一账户体系,直接将财政资金支付到收款人或用款单位。具体包括:

(1)工资支出、政府采购支出、中央对地方的专项转移支付,以及拨付企业大型工程项目或大型设备采购的资金等。

(2)转移支出(中央对地方专项转移支出除外),包括中央对地方的一般性转移支付中的税收返还、原体制补助、过渡期转移支付、结算补助等支出,对企业的补贴和未指明购买内容的某些专项支出等,支付到用款单位(包括下级财政部门 and 预算单位)。

2. 财政授权支付。财政授权支付是指预算单位根据财政授权,自行开具支付令,通过国库单一账户体系将资金支付到收款人账户。

实行财政授权支付的支出适用于预算单位未实行财政直接支付的各项购买支出和零星支出。

(三)财政支付程序

1. 财政直接支付程序

预算单位实行财政直接支付的财政性资金包括工资支出、工程采购支出、物品和服务采购支出。

财政直接支付流程如图 1-1 所示。

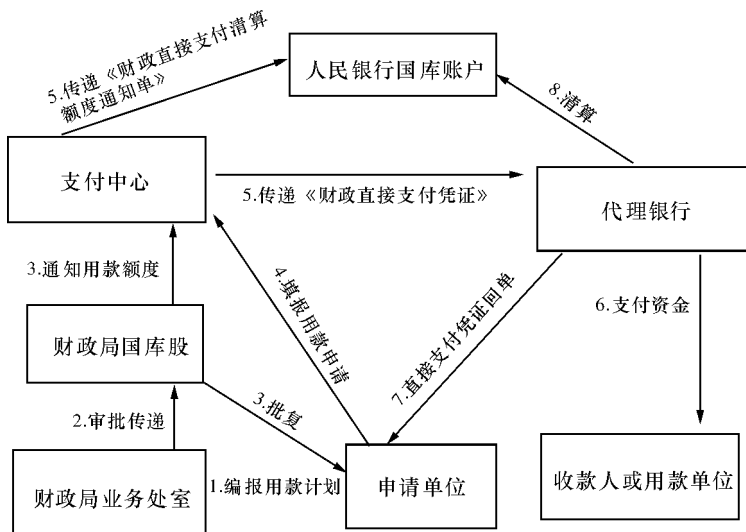


图 1-1 直接支付流程图

2. 财政授权支付程序

财政授权支付程序适用于未纳入工资支出、工程采购支出、物品和服务采购支出管理的购买支出和零星支出。其包括单件物品或单项服务购买额不足 10 万元人民币的购买支出；年度财政投资不足 50 万元人民币的工程采购支出；特别紧急的支出和经财政部门批准的其他支出。

财政授权支付流程如图 1-2 所示。

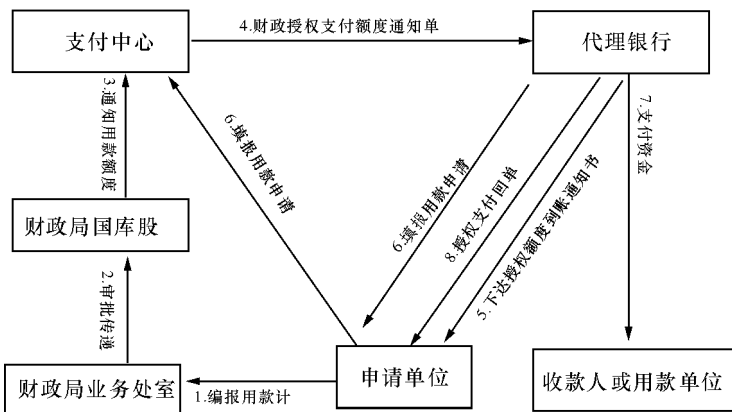


图 1-2 授权支付流程图



- C. 保定市第一中心医院 D. 保定市公安局
5. 名义金额为()元。
A. 1 B. 100
C. 1000 D. 10000
6. 事业单位实际发生的各项经济业务,指的是事业单位会计核算()。
A. 对象 B. 职能
C. 范围 D. 方法
7. 事业单位会计核算一般采用()。
A. 收付实现制 B. 权责发生制
C. A 与 B 同时使用 D. A 与 B 两者均可
8. 事业单位所承担的能以货币计量,需要以资产或者劳务偿还的债务,指的是事业单位()。
A. 资产 B. 负债
C. 收入 D. 支出
9. 事业单位资产扣除负债后的余额。指的是事业单位()。
A. 资产 B. 负债
C. 净资产 D. 所有者权益
10. 事业单位会计制度是()科学化精细化管理的基础性制度之一。
A. 财政 B. 科学
C. 文化 D. 体育
11. 下列项目中,说法错误的是()。
A. 事业单位会计核算全部采用收付实现制
B. 高等学校应当对固定资产采用年限平均法或工作量法计提折旧
C. 事业单位应当按照《事业单位财务规则》或相关财务制度的规定确定是否对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销
D. 事业单位对基本建设投资的会计核算在执行本制度的同时,还应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算

二、多项选择题

1. 事业单位按社会功能可以分为()等三种类型。
A. 行政支持类 B. 社会公益类
C. 经营开发服务类 D. 综合类
2. 下列哪些属于事业单位()。
A. 河北省保定市中级人民法院
B. 保定天威保变电气股份有限公司
C. 保定电视台
D. 保定市草莓研究所
3. 事业单位会计信息使用者包括()。
A. 政府及其有关部门



- B. 举办(上级)单位
C. 债权人
D. 事业单位自身和其他利益相关者

4. 事业单位的会计要素有()。

- A. 资产
B. 负债
C. 净资产
D. 收入和支出

5. 财政支付方式按不同的类型支出可以分别实行()。

- A. 直接缴库
B. 财政直接支付
C. 财政授权支付
D. 集中汇缴

6. 根据行政事业单位的机构建制和经费领拨关系,行政事业单位的会计组织系统分为()三级。

- A. 政府会计单位
B. 主管会计单位
C. 二级会计单位
D. 基层会计单位

7. 事业单位资产的特征包括()。

A. 是事业单位拥有或控制的经济资源,具有为事业单位服务的潜能或某些特定权利,事业单位可以自主地运用其进行经济活动,并承担由此产生的各种风险

B. 具有价值,能够用货币计量

C. 必须是通过已经发生的交易或事项为事业单位所取得

D. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

8. 属于事业单位流动负债的有()。

- A. 短期借款
B. 应付及预收款项
C. 应付职工薪酬
D. 应缴款项

三、判断题

1. 事业单位是由国家机关举办或者其他组织利用自有资产举办的。()

2. 事业单位的资产是指事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。()

3. 医院会计采用权责发生制作为核算基础。()

4. 事业单位会计核算一般采用收付实现制;部分经济业务或者事项的核算采用权责发生制。()

5. 事业单位会计要素包括资产、负债、净资产、收入和支出。()

6. 为了反映和监督资产物资的盘盈、盘亏及其处理的情况,需要设置必要的专门账户,一般是通过“以前年度损益调整”账户来核算各种财产物资的盘盈、盘亏。()

第二章 事业单位资产的核算

【学习目标】

- 了解事业单位资产的含义、特征、分类及各项资产的具体内容。
- 熟悉事业单位各项资产的计价政策及其他相关规定。
- 掌握事业单位各项资产的核算。

第一节 事业单位资产概述

一、事业单位资产

事业单位资产是指事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。事业单位的资产作为一项经济资源,是事业单位开展业务活动的物质基础,预期会为事业单位带来经济利益或者服务潜力。事业单位的资产作为一项经济资源,应当为事业单位占用或者使用。事业单位的资产为国家所有,由事业单位实际占用,被事业单位所控制。

事业单位将一项经济资源确认为资产,应当符合资产的定义,确信经济利益或者服务潜力能够流入事业单位,经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

二、事业单位资产的特征

1. 事业单位的资产是一种经济资源。
2. 事业单位的资产是以货币计量。
3. 事业单位资产的取得具有无偿性,一般是国家拨款、社会捐赠形成的。
4. 事业单位的资产主要是非经营性的,主要用于为社会提供服务,从事非营利性活动。

三、事业单位资产分类

事业单位的资产按不同的标准可进行不同的分类,按其是否具有实物形态,可以分为有形资产和无形资产。按其是否与货币的关系,可以分为货币性资产和非货币性资产。按其流动性,可以分为流动资产和非流动资产。按其来源划分,可以分为自有资产和租入资产等。

在事业单位会计中,事业单位的资产通常是按流动性进行分类,分流动资产和非流动资产。

1. 流动资产。流动资产是指预计在1年内(含1年)变现或者耗用的资产。事业单位的流动资产包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

(1) 货币资金包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度等。



(2)短期投资是指事业单位依法取得的,持有时间不超过1年(含1年)的投资。

(3)应收及预付款项是指事业单位在开展业务活动中形成的各项债权,包括财政应返还额度、应收票据、应收账款、其他应收款等应收款项和预付账款。

(4)存货是指事业单位在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的资产,包括材料、燃料、包装物和低值易耗品等。

2.非流动资产。非流动资产是指流动资产以外的资产。事业单位的非流动资产包括长期投资、在建工程、固定资产、无形资产等。

(1)长期投资是指事业单位依法取得的,持有时间超过1年(不含1年)的各种股权和债权性质的投资。

(2)在建工程是指事业单位已经发生必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑(包括新建、改建、扩建、修缮等)和设备安装工程。

(3)固定资产是指事业单位持有的使用期限超过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,包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。单位价值虽未达到规定标准,但是耐用时间超过1年(不含1年)的大批同类物资,应当作为固定资产核算。

(4)无形资产是指事业单位持有的没有实物形态的可辨认非货币性资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。

四、事业单位资产类的会计科目

事业单位资产类的会计科目共17个,又细分为四类,货币资金与短期投资类4个、应收及预付款项类5个、存货1个及非流动资产类7个。

事业单位会计设置的资产类会计科目及分类见表2-1。

表2-1 事业单位资产类会计科目分类表

序号	会计科目	序号	会计科目
	一、货币资金与短期投资		三、存货类
1	1001 库存现金	10	1301 存货
2	1002 银行存款		四、非流动资产
3	1011 零余额账户用款额度	11	1401 长期投资
4	1101 短期投资	12	1501 固定资产
	二、应收及预付款项	13	1502 累计折旧
5	1201 财政应返还额度	14	1511 在建工程
6	1211 应收票据	15	1601 无形资产
7	1212 应收账款	16	1602 累计摊销
8	1213 预付账款	17	1701 待处置资产损益
9	1215 其他应收款		

第二节 货币资金的核算

事业单位的货币资金包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度等。

一、库存现金

(一)概述

库存现金是指存放在财会部门并由出纳员保管的纸币和铸币。库存现金是事业单位流动性最强的流动资产。

(二)库存现金的管理

事业单位办理各项现金收付业务,应严格遵守国家的现金管理规定,严格现金的收支手续,如实反映现金的收支和结存情况,保证现金的安全,提高现金的使用效果。

1. 实行钱账分管的内控制度

为了防止各种错误、弊端的发生,现金的收付、结算、审核、登记等工作,不得由一人从事。事业单位内部应实行钱账分管的内控制度。一般要求:

(1)管钱的不管账,管账的不管钱。

(2)非出纳员不得经管现金收付业务和现金保管业务。

(3)出纳员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权、债务账目的登记工作。

2. 严格遵守库存现金的使用范围

根据国务院颁布的《现金管理暂行条例》规定,事业单位在下列范围内可使用现金:

(1)职工工资、津贴。

(2)个人劳务报酬。

(3)根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金。

(4)各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出。

(5)向个人收购农副产品和其他物资的价款。

(6)出差人员必须随身携带的差旅费。

(7)结算起点以下的零星支出(结算起点为1000元)。

(8)中国人民银行确定需要支付现金的其他支出。

事业单位与其他单位的经济往来,不属于现金开支范围的业务应当通过银行办理转账结算。

3. 严格遵守库存现金限额的管理规定

库存现金限额是指国家规定由开户银行给各单位核定一个保留现金的最高额度。核定单位库存现金限额的原则是,既要保证日常零星现金支付的合理需要,又要尽量减少现金的使用。

为了保证现金的安全,规范现金管理,同时又能保证开户单位的现金正常使用,按照《现金管理暂行条例》及实施细则规定,库存现金限额由开户银行和开户单位根据具体情况



商定。

(1)凡在银行开户的单位,银行根据实际需要核定3~5天的日常零星开支数额作为该单位的库存现金限额。

(2)边远地区和交通不便地区的开户单位,其库存现金限额的核定天数可以适当放宽在5天以上,但最多不得超过15天的日常零星开支的需要量。

(3)库存现金限额每年核定一次,经核定的库存现金限额,开户单位必须严格遵守。

(4)需要增加或者减少库存现金限额的,应当向开户银行提出申请,由开户银行核定。

(5)对没有在银行单独开立账户的附属单位也要实行现金管理,必须保留的现金,也要核定限额,其限额包括在开户单位的库存限额之内。

4. 严格遵守库存现金的收支要求

(1)各单位实行收支两条线,不准“坐支”现金。所谓“坐支”现金是指各单位从本单位的现金收入中直接用于现金支出。各单位现金收入应于当日送存银行,如当日送存确有困难,由开户单位确定送存时间,如遇特殊情况需要坐支现金,应该在现金日记账上如实反映坐支情况,并同时报告开户银行,便于银行对坐支金额进行监督和管理。

(2)开户单位根据规定从开户银行提取现金时,应如实写明提取现金的用途,由本单位财会部门负责人签字盖章,并经开户银行审核后予以支付现金。

(3)因采购地点不确定、交通不便、生产或者市场急需,抢险救灾以及其他特殊情况必须使用现金的,开户单位应当向开户银行提出申请,由本单位财会部门负责人签字盖章,并经开户银行审核后,予以支付现金。

5. 严格遵守现金管理“八不准”

按照《现金管理暂行条例》及其实施细则规定,事业单位现金管理应遵循“八不准”,即:

(1)不准用不符合财务制度的凭证顶替库存现金,即不得“白条顶库”;

(2)不准单位之间互相借用现金;

(3)不准谎报用途套取现金;

(4)不准利用银行账户代其他单位和个人存入或支取现金;

(5)不准将单位收入的现金以个人名义存入储蓄;

(6)不准保留账外公款,即不得“公款私存”,不得设置“小金库”,不得未经批准坐支或者未按开户银行核定的坐支范围和限额坐支现金等;

(7)不准发行变相货币;

(8)不准以任何票券代替人民币在市场上流通。

(三) 库存现金的核算

1. 科目设置

事业单位设置“库存现金”科目,本科目属资产类,用于核算库存现金的各项收支及结存情况。收到现金时,借记该科目,贷记有关科目;支出现金时,借记有关科目,贷记本科目;余额在借方,反映事业单位实际持有的库存现金数额。如果事业单位有外币现金的收付业务,还应在“库存现金”科目下分别设置外币现金专户进行核算。

2. 主要账务处理

(1)从银行等金融机构提取现金,按照实际提取的金额,借记本科目,贷记“银行存款”等

科目;将现金存入银行等金融机构,按照实际存入的金额,借记“银行存款”等科目,贷记本科目。

(2)因内部职工出差等原因借出的现金,按照实际借出的现金金额,借记“其他应收款”科目,贷记本科目;出差人员报销差旅费时,按照应报销的金额,借记有关科目,按照实际借出的现金金额,贷记“其他应收款”科目,按其差额,借记或贷记本科目。

(3)因开展业务等其他事项收到现金,按照实际收到的金额,借记本科目,贷记有关科目;因购买服务或商品等其他事项支出现金,按照实际支出的金额,借记有关科目,贷记本科目。

4. 库存现金的明细核算

库存现金的明细分类核算通过设置“现金日记账”进行。“现金日记账”是反映和监督现金收支和结存情况的序时账簿,它由出纳人员每日根据审核无误的收付款凭证,按照业务发生的先后顺序,逐日逐笔进行登记。月终,应将“现金日记账”余额与“现金”总账借方余额核对相符。事业单位有外币现金的,应当分别按照人民币、各种外币设置“现金日记账”进行明细核算。有关外币现金业务的账务处理参见“银行存款”科目的相关规定。

现金收入业务较多、单独设有收款部门的事业单位,收款部门的收款员应当将每天所收现金连同收款凭据等一并交财务部门核收记账;或者将每天所收现金直接送存开户银行后,将收款凭据及向银行送存现金的凭证等一并交财务部门核收记账。

5. 库存现金的清查

为了确保事业单位库存现金的安全与完整,出纳人员每天要进行现金清点工作,清查小组应定期或不定期地进行抽查。账款核对中发现现金溢余或短缺的,应当及时进行处理。

如发现现金溢余,属于应支付给有关人员或单位的部分,借记本科目,贷记“其他应付款”科目;属于无法查明原因的部分,借记本科目,贷记“其他收入”科目。如发现现金短缺,属于应由责任人赔偿的部分,借记“其他应收款”科目,贷记本科目;属于无法查明原因的部分,报经批准后,借记“其他支出”科目,贷记本科目。

(四)核算举例

【例 2-1】某事业单位于 2015 年 1 月 20 日发生下列现金收付事项:

(1)开出现金支票从零余额账户提取现金 5 000 元备用。

借:库存现金	5 000
贷:零余额账户用款额度	5 000

(2)李华因公出差预借差旅费 3 000 元。

借:其他应收款——李强	3 000
贷:库存现金	3 000

(3)办公室报销购买零星办公用品费用 260 元。

借:事业支出——基本支出(财政补助支出)——办公费	260
贷:库存现金	260

(4)王良交回差旅费剩余款 100 元。

借:库存现金	100
贷:其他应收款	100



【例 2-2】某事业单位 2015 年 1 月发生下列会计事项：

(1) 出纳员 8 日终了清点库存现金，发现短款 100 元，经查是由于计算误差造成的。

借：其他支出	100	
贷：库存现金		100

(2) 出纳员 23 日终了清点库存现金，发现长款 53 元，经查是由于计算误差造成的。

借：库存现金	56	
贷：其他收入		56

二、银行存款

(一) 概述

1. 定义

银行存款是指事业单位存入银行或其他金融机构的各种存款。

2. 银行结算账户的分类

(1) 银行结算账户按存款人不同，分为单位银行结算账户和个人银行结算账户。

(2) 单位银行结算账户按用途不同，分为基本存款账户、一般存款账户、专用存款账户和临时存款账户。

(3) 银行结算账户根据开户地的不同，分为本地银行结算账户和异地银行结算账户。

3. 单位银行结算账户

单位银行结算账户，是指存款人以单位名称开立的银行结算账户。按用途不同，一般分为基本存款账户、一般存款账户、专用存款账户、临时存款账户。

(1) 基本存款账户。基本存款账户是存款人因办理日常转账结算和现金收付需要开立的银行结算账户。基本存款账户是存款人的主办账户。存款人日常经营活动的资金收付及其工资、奖金和现金的支取，应通过该账户办理。

存款人只能选择一家金融机构开立一个基本存款账户，不能多头开立基本存款账户。其他银行结算账户的开立必须以基本存款账户的开立为前提，必须凭基本存款账户开户登记证办理开户手续，并在基本存款账户开户登记证上进行相应登记。

申请办理基本存款账户时，实行预算管理事业单位，应出具政府人事部门或编委的批文或登记证书和财政部门同意其开户的证明；非预算管理事业单位，应出具政府人事部门或编委的批文或登记证书。

(2) 一般存款账户。一般存款账户是存款人因借款和其他结算需要，在基本存款账户开户银行以外的银行营业机构开立的银行结算账户。一般存款账户用于办理存款人借款转存、借款归还和其他结算的资金收付。该账户可以办理现金缴存，但不得办理现金支取。

开立基本存款账户的存款人都可以开立一般存款账户。只要存款人具有借款或其他结算需要，都可以申请开立一般存款账户，且没有数量限制。

开立一般存款账户时，存款人因向银行借款需要，应出具借款合同；存款人因其他结算需要，应出具有关证明。

(3) 临时存款账户。临时存款账户是存款人因临时需要并在规定期限内使用而开立的银行结算账户。临时存款账户用于办理临时机构以及存款人临时经营活动发生的资金收

付。临时存款账户支取现金,应按照国家现金管理的规定办理。

有下列三种情况的,存款人可以申请开立临时存款账户:

第一,设立临时机构。

第二,异地临时经营活动。

第三,注册验资。

存款人为临时机构的,只能在其驻地开立一个临时存款账户,不得开立其他银行结算账户。临时存款账户应根据有关开户证明文件确定的期限或存款人的需要确定其有效期限。存款人在账户的使用中需要延长期限的,应在有效期限内向开户银行提出申请,并由开户银行报中国人民银行当地分支行核准后办理展期。临时存款账户的有效期限最长不得超过2年。

注册验资的临时存款账户在验资期间只收不付,注册验资资金的汇缴人应与出资人的名称一致。

(4)专用存款账户。专用存款账户是存款人按照法律、行政法规和规章,对其特定用途资金进行专项管理和使用而开立的银行结算账户。专用存款账户用于办理各项专用资金的收付。单位银行卡账户的资金必须由其基本存款账户转账存入,不得办理现金收付业务。

开立专用存款账户的目的是保证特定用途的资金专款专用,并有利于监督管理。

专用存款账户适用于对下列资金的管理和使用:

基本建设资金,更新改造资金,财政预算外资金,粮、棉、油收购资金,证券交易结算资金,期货交易保证金,信托基金,金融机构存放同业资金,政策性房地产开发资金,单位银行卡备用金,住房基金,社会保障基金,收入汇缴资金和业务支出资金,党、团、工会设在单位的组织机构经费,其他需要专项管理和使用的资金。

其中,收入汇缴资金和业务支出资金是指基本存款账户存款人附属的非独立核算单位或派出机构发生的收入和支出的资金。因收入汇缴资金和业务支出资金开立的专用存款账户,应使用隶属单位的名称。

收入汇缴账户除向其基本存款账户或预算外资金财政专用存款户划缴款项外,只收不付,不得支取现金。业务支出账户除从其基本存款账户拨入款项外,只付不收,其现金支取必须按照国家现金管理的规定办理。

(二) 银行存款的核算

1. 科目设置

事业单位设置“银行存款”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位银行存款的收付及结存情况。银行存款增加时,借记该科目,贷记有关科目;银行存款减少时,借记有关科目,贷记本科目;余额在借方,反映事业单位实际存放在银行或其他金融机构的款项。

2. 主要账务处理

事业单位应当严格按照国家有关支付结算办法的规定办理银行存款收支业务,并按照本制度规定核算银行存款的各项收支业务。

(1)将款项存入银行或其他金融机构,借记本科目,贷记“库存现金”“事业收入”“经营收入”等有关科目。

(2)提取和支出存款时,借记有关科目,贷记本科目。



(3) 事业单位发生外币业务的,应当按照业务发生当日(或当期期初,下同)的即期汇率,将外币金额折算为人民币记账,并登记外币金额和汇率。

期末,各种外币账户的外币余额应当按照期末的即期汇率折算为人民币,作为外币账户期末人民币余额。调整后的各种外币账户人民币余额与原账面人民币余额的差额,作为汇兑损益计入相关支出。

①以外币购买物资、劳务等,按照购入当日的即期汇率将支付的外币或应支付的外币折算为人民币金额,借记有关科目,贷记本科目、“应付账款”等科目的外币账户。

②以外币收取相关款项等,按照收取款项或收入确认当日的即期汇率将收取的外币或应收取的外币折算为人民币金额,借记本科目、“应收账款”等科目的外币账户,贷记有关科目。

③期末,根据各外币账户按期末汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额,作为汇兑损益,借记或贷记本科目、“应收账款”“应付账款”等科目,贷记或借记“事业支出”“经营支出”等科目。

3. 银行存款的明细核算及期末对账

事业单位应当按开户银行或其他金融机构、存款种类及币种等,分别设置“银行存款日记账”,由出纳人员根据收付款凭证,按照业务的发生顺序逐笔登记,每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对,至少每月核对一次。月度终了,事业单位银行存款日记账的账面余额与银行对账单余额之间如有差额,必须逐笔查明原因并进行处理,按月编制“银行存款余额调节表”,调节相符。

(三)核算举例

【例 2-3】某事业单位于 2015 年 1 月发生以下有关银行存款的收付业务:

(1) 收到本月应上缴财政专户的事业性收费 90 000 元。

借:银行存款 90 000
贷:应缴财政专户款 90 000

(2) 根据银行转来的委托收款凭证,用事业经费转账支付本月水电费 5 000 元。

借:事业支出——其他资金支出 5 000
贷:银行存款 5 000

【例 2-4】某事业单位有欧元业务,于 2015 年 3 月发生下列会计业务:

(1) 收到国外公益组织捐款 10 000 欧元,专门用于本单位所开展的一项公益项目。当日欧元对人民币的汇率为:1 欧元=8.3403 元。

借:银行存款——欧元户 83 403(£10 000)
贷:其他收入——捐赠收入(公益项目) 83 403

(2) 根据公益项目安排,按规定使用上述款项 8 000 欧元。当日欧元对人民币的汇率为 1 欧元=8.3395 元。

借:事业支出——其他资金支出 66 716
贷:银行存款——欧元户 66 716(£8 000)

(3) 月末,“银行存款——欧元户”账户余额为 2 000 欧元,合人民币 16 687 元。月末欧元对人民币的汇率为:1 欧元=8.3375 元。

汇兑损益 = 2 000 × 8.3375 - 16 687 = -12(元)

借: 事业支出——其他资金支出 12

贷: 银行存款——欧元户 12

事业单位应当按开户银行或其他金融机构、存款种类及币种等,分别设置“银行存款日记账”,由出纳人员根据收付款凭证,按照业务的发生顺序逐笔登记,每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对,至少每月核对一次。月度终了,事业单位银行存款日记账的账面余额与银行对账单余额之间如有差额,必须逐笔查明原因并进行处理,按月编制“银行存款余额调节表”,调节相符。

【例 2-5】2015 年 1 月底,某事业单位“银行存款日记账”账面余额为 19 600 元,银行对账单上事业单位存款余额为 18 800 元。经逐笔核对,发现有下列未达账项:

(1) 事业单位委托银行收款 600 元,银行已办理收款入账手续,事业单位尚未收到收款单据。

(2) 银行代事业单位支付电费 400 元,事业单位尚未收到电费结算凭证,因而尚未记账。

(3) 事业单位向银行送存转账支票一张计 3 000 元,事业单位已入账,银行尚未入账。

(4) 事业单位签发支票一张 2 000 元,付款入账,持票人尚未到银行办理转账手续。

要求:根据以上资料编制“银行存款余额调节表”(见表 2-2)。

表 2-2 银行存款余额调节表

2015 年 1 月 31 日

单位:元

项 目	金 额	项 目	金 额
银行存款日记账余额	19 600	银行对账单余额	18 800
加:银行已收单位未收	600	加:单位已收银行未收	3 000
减:银行已付单位未付	400	减:单位已付银行未付	2 000
调节后余额	19 800	调节后余额	19 800

四、零余额账户用款额度

(一) 概述

零余额账户用款额度是指实行国库集中支付的事业单位根据财政部门批复的用款计划收到和支用的用款额度。其主要适用于国库单一账户管理的事单位当年财政资金的取得和使用。零余额账户用于事业单位的财政授权支付,该账户每日发生的支付,于当日营业终了前由代理商业银行在财政部门批准的用款额度内与国库单一账户清算。

预算单位零余额账户可以办理转账、提取现金等结算业务;可以向本单位按账户管理规定保留的相应账户划拨工会经费、住房公积金及提租补贴以及经财政部门批准的特殊款项,不得违反规定向本单位其他账户和上级主管单位、所属下级单位账户划拨资金。



(二) 零余额账户用款额度的核算

1. 科目设置

事业单位为了核算其在财政授权支付方式下收到的用款额度的增减及结存情况,应设置“零余额账户用款额度”科目,本科目属资产类。借方登记收到的用款额度,贷方登记在用款额度内的支用数及注销数,平时期末余额在借方,反映事业单位尚未支用的零余额账户用款额度,年末应无余额。

2. 主要账务处理

(1)在财政授权支付方式下,收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时,根据通知书所列数额,借记本科目,贷记“财政补助收入”科目。

(2)按规定支用额度时,借记有关科目,贷记本科目。

(3)从零余额账户提取现金时,借记“库存现金”科目,贷记本科目。

(4)因购货退回等发生国库授权支付额度退回的,属于以前年度支付的款项,按照退回金额,借记本科目,贷记“财政补助结转”“财政补助结余”“存货”等有关科目;属于本年度支付的款项,按照退回金额,借记本科目,贷记“事业支出”“存货”等有关科目。

(5)年度终了,依据代理银行提供的对账单做注销额度的相关账务处理,借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目,贷记本科目。事业单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的,根据未下达的用款额度,借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目,贷记“财政补助收入”科目。

下年初,事业单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书做恢复额度的相关账务处理,借记本科目,贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。事业单位收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度的,借记本科目,贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

(三) 核算举例

【例 2-6】某事业单位 2015 年 1 月发生下列有关业务:

1. 收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”,本月零余额账户用款额度 40 000 元,并与分月用款计划核对相符。

借:零余额账户用款额度	40 000
贷:财政补助收入——基本支出或项目支出	40 000

2. 开出现金支票从单位零余额账户提取现金 6 000 元备用。

借:库存现金	6 000
贷:零余额账户用款额度	6 000

3. 开出转账支票从零余额账户划拨工会经费 12 000 元到单位工会账户上。

借:银行存款(工会户)	12 000
贷:零余额账户用款额度	12 000

4. 开出转账支票支付本季度水电费 5 100 元。

借:事业支出——基本支出(财政补助支出)——水电费	5 100
贷:零余额账户用款额度	5 100

5. 若上述多交水电费 420 元,经核实退回零余额账户。

借:零余额账户用款额度	420
贷:事业支出——基本支出(财政补助支出)——水电费	420

6. 若发现上年度多交水电费 1 100 元,经核实退回零余额账户。

借:零余额账户用款额度	1 100
贷:财政补助结转(或财政补助结余)	1 100

第三节 财政应返还额度的核算

一、财政应返还额度概述

(一)含义

财政应返还额度,是指事业单位年终注销的、需要在次年恢复的年度内未实现的用款额度。

实行国库集中收付制度后,事业单位的财政经费由财政部门通过国库单一账户统一拨付。事业单位的年度预算指标包括财政直接支付额度和财政授权支付额度。财政直接支付额度由财政部门完成支付,财政授权支付额度下达到代理银行,由事业单位完成支付。年度终了,事业单位需要对年度未实现的用款额度进行注销,形成财政应返还额度,以待次年得以恢复。

财政应返还额度属于应收及预付款项,由于其业务核算具有一定特点,在此单独介绍。

(二)内容

事业单位的财政应返还额度包括财政应返还直接额度和财政应返还授权额度。

1. 财政应返还直接额度,是财政直接支付额度本年预算指标与当年财政实际支付数的差额。

2. 财政应返还授权额度,是财政授权支付额度本年预算指标与当年事业单位实际支付数的差额。包括以下两部分:

(1)未下达的授权额度,是指当年预算已经安排,但财政部门当年没有下达到事业单位代理银行的授权额度,即授权额度的本年预算指标与当年已下达数之间的差额。

(2)未使用的授权额度,是指财政部门当年已经将授权额度下达到代理银行,但事业单位当年尚未完成实际支付的数额,即授权额度的本年下达数与当年实际使用数之间的差额。

二、财政应返还额度的核算

1. 科目设置

事业单位设置“财政应返还额度”科目,本科目属资产类,用于核算实行国库集中支付的事业单位应收财政返还的资金额度。

财政直接支付方式下,年终结余资金账务处理时,借方登记单位本年度财政直接支付预



算指标数与财政直接支付实际支出数的差额,贷方登记下年度实际支出的冲减数。

财政授权支付方式下,年终结余资金账务处理时,借方登记单位零余额账户注销的、申请已到账的和因未申请未到账的额度数,贷方登记下年度代理银行通知的恢复额度数和财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度数。

期末借方余额,反映事业单位应收财政返还的资金额度。

本科目应当设置“财政直接支付”“财政授权支付”两个明细科目,进行明细核算。

2. 主要账务处理

(1) 财政直接支付

年度终了,事业单位根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额,借记本科目(财政直接支付),贷记“财政补助收入”科目。

下年度恢复财政直接支付额度后,事业单位以财政直接支付方式发生实际支出时,借记有关科目,贷记本科目(财政直接支付)。

(2) 财政授权支付

年度终了,事业单位依据代理银行提供的对账单做注销额度的相关账务处理,借记本科目(财政授权支付),贷记“零余额账户用款额度”科目。事业单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的,根据未下达的用款额度,借记本科目(财政授权支付),贷记“财政补助收入”科目。

下年初,事业单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书做恢复额度的相关账务处理,借记“零余额账户用款额度”科目,贷记本科目(财政授权支付)。事业单位收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度时,借记“零余额账户用款额度”科目,贷记本科目(财政授权支付)。

三、核算举例

(一) 年终注销时

【例 2-7】2014 年度某事业单位财政直接支付额度预算指标为 3 900 000 元,当年财政已经实际完成支付 3 820 000 元,需要注销未实现的财政直接支付额度为 80 000 元。

借: 财政应返还额度——财政直接支付	80 000
贷: 财政补助收入——基本支出	80 000

【例 2-8】2014 年度某事业单位财政授权支付额度预算指标为 1 360 000 元,根据代理银行提供的对账单,本年已经下达的财政授权支付额度为 1 320 000 元,事业单位已经实际使用了授权额度 1 300 000 元,需要注销未实现的授权额度 60 000 元。其中,未下达的授权额度为 40 000 元,未使用的授权额度为 20 000 元。

借: 财政应返还额度——财政授权支付	60 000
贷: 财政补助收入——基本支出	40 000
零余额账户用款额度	20 000

根据以上会计事项,经年终注销后,该事业单位的“财政应返还额度”科目借方余额为 140 000 元,其中,财政应返还直接额度 80 000 元、财政应返还授权额度 60 000 元。具体计算方法见表 2-3:

表 2-3 2014 年度某事业单位财政应返还额度计算表

单位:元

项目	直接支付	授权支付
预算数	3900 000	1136 000
下达数	——	1320 000
使用数	3820 000	1300 000
应注销	80 000	60 000
其中:未下达	——	40 000
未使用	——	20 000

(二)下年初回复时

【例 2-9】2015 年年初,某事业单位收到“财政直接支付额度恢复通知书”,恢复上年底注销的财政直接支付额度 80 000 元。

恢复的财政直接支付额度 80 000 元并没有实际支付,因此不进行会计确认,只进行预算记录。

【例 2-10】2015 年年初,某事业单位收到“财政授权支付额度恢复到账通知书”,上年注销的授权额度 60 000 元已经全额恢复,并且已下达到代理银行。

借:零余额账户用款额度 60 000

贷:财政应返还额度——财政授权支付 60 000

经过年终注销后,“财政应返还额度”科目借方余额为 80 000 元,全部为财政应返还直接额度。

(三)使用上年用款额度时

【例 2-11】2015 年 1 月 16 日,根据国库支付执行机构委托代理银行转来的“财政直接支付入账通知书”及原始凭证,财政部门使用恢复的上年度的用款额度,采用财政直接支付方式,为某事业单位支付了一笔因公出国(境)费用 80 000 元。

借:事业支出——财政补助支出——基本支出 80 000

贷:财政应返还额度——财政直接支付 80 000

【例 2-12】2015 年 1 月 20 日,某事业单位使用上年度的财政授权支付额度,通过授权支付方式支付一笔公务接待费用 60 000 元,款项已通过单位零余额账户支付。

借:事业支出——财政补助支出——基本支出 60 000

贷:零余额账户用款额度 60 000



第四节 短期投资、应收及预付款项的核算

一、短期投资

(一) 概述

短期投资是指事业单位依法取得的,持有时间不超过1年(含1年)的投资,主要是国债投资。事业单位按规定可以购入国家发行的公债。

事业单位应当严格遵守国家法律、行政法规以及财政部门、主管部门关于对外投资的有关规定。

(二) 核算

1. 科目设置

事业单位设置“短期投资”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位依法取得的短期国债投资。借方登记取得短期投资时的实际成本(包括购买价款以及税金、手续费等相关税费),贷方登记出售或收回短期国债的成本,期末借方余额,反映事业单位持有的短期投资成本。“短期投资”科目应当按照国债投资的种类进行明细核算。

2. 主要账务处理

(1)短期投资在取得时,应当按照其实际成本(包括购买价款以及税金、手续费等相关税费)作为投资成本,借记本科目,贷记“银行存款”等科目。

(2)短期投资持有期间收到利息时,按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记“其他收入——投资收益”科目。

(3)出售短期投资或到期收回短期国债本息,按照实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按照出售或收回短期国债的成本,贷记本科目,按其差额,贷记或借记“其他收入——投资收益”科目。

(三) 核算举例

【例 2-13】某事业单位购入 1505 期国债 60 000 元,手续费 2 000 元,1 年期,票面年利率为 3%。款项通过银行转账支付。

借:短期投资——1505 期国债	62 000
贷:银行存款	62 000

【例 2-14】某事业单位到期收回所购入的 1409 期国债本息,收到款项共计 51 500 元,该国债的账面投资成本为 50 000 元。

借:银行存款	51 500
贷:短期投资——1409 期国债	50 000
其他收入——投资收益	1 500

二、应收及预付款项

应收及预付款项是指事业单位在开展业务活动中形成的各项债权,包括财政应返还额度、应收票据、应收账款、其他应收款等应收款项和预付账款。财政应返还额度在上节中已经介绍,在此不再赘述。

(一) 应收票据

1. 应收票据概述

(1) 应收票据的含义

应收票据是指事业单位因开展经营活动销售产品、提供有偿服务等而收到的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

(2) 应收票据的分类

按其是否带息分为:带息票据和不带息票据。带息票据是指注明利率及付息日期的票据。不带息票据是指到期只按面值支付,无需支付利息的票据。

(3) 应收票据的贴现

事业单位持有的应收票据在到期前,如果出现资金短缺,可以持未到期的商业汇票向其开户银行申请贴现,以便获得所需要的资金。

应收票据的贴现,是指汇票持有人将未到期的票据在背书后送交银行,银行受理后从票据到期值中扣除按银行贴现率计算确定的贴息,然后将余款付给持票人,作为银行对单位的短期贷款。应收票据的贴现,实质上是单位融通资金的一种形式。

应收票据的贴现要计算贴现利息(简称贴息)和贴现净额。票据到期值就是票据到期的价值,不带息票据的到期值为票据的面值,带息票据的到期值为票据到期时的面值加利息。

$$\text{贴现利息} = \text{票据到期价值} \times \text{贴现率} \times \text{贴现期}$$

$$\text{贴现净额} = \text{票据到期价值} - \text{贴现利息}$$

2. 应收票据的核算

(1) 科目设置

事业单位设置“应收票据”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位因开展经营活动销售产品、提供有偿服务等而收到的商业汇票。借方登记收到的应收票据,贷方登记到期收回、贴现、转让及转出的应收票据,期末借方余额,反映事业单位持有的商业汇票票面金额。本科目应当按照开出、承兑商业汇票的单位等进行明细核算。

(2) 主要账务处理

1) 因销售产品、提供服务等收到商业汇票,按照商业汇票的票面金额,借记本科目,按照确认的收入金额,贷记“经营收入”等科目,按照应缴增值税金额,贷记“应缴税费——应缴增值税”科目。

2) 持未到期的商业汇票向银行贴现,按照实际收到的金额(即扣除贴现息后的净额),借记“银行存款”科目,按照贴现息,借记“经营支出”等科目,按照商业汇票的票面金额,贷记本科目。

3) 将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时,按照取得物资的成本,借记有关科目,按照商业汇票的票面金额,贷记本科目,如有差额,借记或贷记“银行存款”等科目。



4)商业汇票到期时,应当分别以下情况处理:①收回应收票据,按照实际收到的商业汇票票面金额,借记“银行存款”科目,贷记本科目。②因付款人无力支付票款,收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒付款证明等,按照商业汇票的票面金额,借记“应收账款”科目,贷记本科目。

5)事业单位应当设置“应收票据备查簿”,逐笔登记每一应收票据的种类、号数、出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称、背书转让日、贴现日期、贴现率和贴现净额、收款日期、收回金额和退票情况等资料。应收票据到期结清票款或退票后,应当在备查簿内逐笔注销。

3. 核算举例

【例 2-15】2015 年 7 月 15 日,某事业单位开展经营业务,向某单位销售商品一批,价值 92 700 元,收到不带息商业汇票一张,期限 3 个月。该事业单位属于增值税小规模纳税人,此项销售应缴增值税金额为 2 700 元。

借:应收票据	92 700
贷:经营收入	90 000
应缴税费——应缴增值税	2 700

【例 2-16】2015 年 8 月 15 日,某事业单位持上述不带息商业汇票办理贴现,支付贴现利息 927 元,贴现收到的金额为 91 773 元。

借:银行存款	91 773
经营支出——贴息	927
贷:应收票据	92 700

【例 2-17】2015 年 9 月 18 日,某事业单位持有的商业汇票到期,因付款人无力支付票款被银行退回,汇票的票面金额为 46 800 元。

借:应收账款——某单位	46 800
贷:应收票据——某单位	46 800

(二) 应收账款

1. 应收账款的核算

(1) 科目设置

事业单位设置“应收账款”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位因开展经营活动销售产品、提供有偿服务等而应收取的款项。借方登记单位发生的应收账款,贷方登记单位应收账款的收回数及核销数,期末借方余额,反映事业单位尚未收回的应收账款。本科目应当按照购货、接受劳务单位(或个人)进行明细核算。

(2) 主要账务处理

1)发生应收账款时,按照应收未收金额,借记本科目,按照确认的收入金额,贷记“经营收入”等科目,按照应缴增值税金额,贷记“应缴税费——应缴增值税”科目。

2)收回应收账款时,按照实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记本科目。

3)逾期三年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的应收账款,按规定报经批准后予以核销。核销的应收账款应在备查簿中保留登记。①转入待处置资产时,按照待核销的应收账款金额,借记“待处置资产损益”科目,贷记本科目。②报经批准予以核销时,借记“其他支

出”科目,贷记“待处置资产损益”科目。③已核销应收账款在以后期间收回的,按照实际收回的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他收入”科目。

2. 核算举例

【例 2-18】某事业单位 2015 年 8 月份发生以下业务:

(1)某事业单位为一般纳税人,开展经营业务(非独立核算)销售商品一批,不含税价值 8 000 元,增值税销项税额为 1 360 元,货款 9 360 元尚未收到。

借:应收账款	9 360
贷:经营收入	8 000
应缴税费——应缴增值税(销项税额)	1 360

(2)某事业单位的上述货款 9 360 元已经收到,款项已经存入银行。

借:银行存款	9 360
贷:应收账款——某单位	9 360

(3)某事业单位对本单位应收账款的账龄进行分析,发现逾期 3 年没有收回的应收账款余额为 21 300 元,将其转入待核销资产,同时上报财政部门审批。

借:待处置资产损益	21 300
贷:应收账款——某单位	21 300

(4)某事业单位上述待核销资产报经财政部门批准后予以核销。

借:其他支出——资产处置损失	21 300
贷:待处置资产损益	21 300

(三) 预付账款

1. 预付账款的核算

(1) 科目设置

事业单位设置“预付账款”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位按照购货、劳务合同规定预付给供应单位的款项。借方登记事业单位发生的预付款项数,贷方登记预付款项冲减数,期末借方余额,反映事业单位实际预付但尚未结算的款项。本科目应当按照供应单位(或个人)进行明细核算。

事业单位应当通过明细核算或辅助登记方式,登记预付账款的资金性质(区分财政补助资金、非财政专项资金和其他资金)。

(2) 主要账务处理

1)发生预付账款时,按照实际预付的金额,借记本科目,贷记“零余额账户用款额度”“财政补助收入”“银行存款”等科目。

2)收到所购物资或劳务,按照购入物资或劳务的成本,借记有关科目,按照相应预付账款金额,贷记本科目,按照补付的款项,贷记“零余额账户用款额度”“财政补助收入”“银行存款”等科目。

收到所购固定资产、无形资产的,按照确定的资产成本,借记“固定资产”“无形资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产、无形资产”科目;同时,按资产购置支出,借记“事业支出”“经营支出”等科目,按照相应预付账款金额,贷记本科目,按照补付的款项,贷记“零余额账户用款额度”“财政补助收入”“银行存款”等科目。



3)逾期三年或以上、有确凿证据表明因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购物资,且确实无法收回的预付账款,按规定报经批准后予以核销。核销的预付账款应在备查簿中保留登记。①转入待处置资产时,按照待核销的预付账款金额,借记“待处置资产损益”科目,贷记本科目。②报经批准予以核销时,借记“其他支出”科目,贷记“待处置资产损益”科目。③已核销预付账款在以后期间收回的,按照实际收回的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他收入”科目。

2. 核算举例

【例 2-19】某事业单位 2015 年 9 月发生以下有关预付账款的业务:

(1)3 日,通过预付账款预付给甲单位 A 材料货款共计 40 000 元。

借:预付账款——甲单位(财政补助支出)	40 000
贷:银行存款	40 000

(2)11 日,收到甲单位发来的材料及相关票据,材料价款共计 48 000 元,材料已验收入库,通过银行转账补付货款。

借:存货——A 材料	48 000
贷:预付账款——甲单位(财政补助支出)	40 000
银行存款	8 000

(3)假定上述预付甲单位的 A 材料款,甲单位因故未履行合同已逾期 3 年,且有确凿证据表明其无力偿还,予以核销。

借:待处置资产损益	40 000
贷:预付账款——甲单位	40 000

(4)假定上述预付甲单位的 A 材料款项按规定程序报批后予以核销。

借:其他支出——应收及预付款项核销	40 000
贷:待处置资产损益	40 000

注意:核销的预付账款应在备查簿中登记。

(5)假定上述已核销的预付甲单位的 A 材料款项又全额收回。

借:银行存款	40 000
贷:其他收入——收回已核销应收及预付款项	40 000

(四)其他应收款

1. 概述

其他应收款是指事业单位除财政应返还额度、应收票据、应收账款、预付账款以外的其他各项应收及暂付款项,如职工预借的差旅费、拨付给内部有关部门的备用金、应向职工收取的各种垫付款项等。

事业单位对各种其他应收款应履行规定的手续,及时催收催报,积极组织核算,以防发生损失。

2. 其他应收款的核算

(1)科目设置

事业单位设置“其他应收款”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位其他应收款的增减变化和结算情况。借方登记事业单位发生的各种其他应收款数,贷方登记事业单位收回

或核销的各种其他应收款数,期末借方余额,反映事业单位尚未收回的其他应收款。“其他应收款”科目应当按照其他应收款的类别以及债务单位(或个人)进行明细核算。

(2)主要账务处理

1)发生其他各种应收及暂付款项时,借记本科目,贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

2)收回或转销其他各种应收及暂付款项时,借记“库存现金”“银行存款”等科目,贷记本科目。

3)事业单位内部实行备用金制度的,有关部门使用备用金以后应当及时到财务部门报销并补足备用金。财务部门核定并发放备用金时,借记本科目,贷记“库存现金”等科目。根据报销数用现金补足备用金定额时,借记有关科目,贷记“库存现金”等科目,报销数和拨补数都不再通过本科目核算。

4)逾期三年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的其他应收款,按规定报经批准后予以核销。核销的其他应收款应在备查簿中保留登记。①转入待处置资产时,按照待核销的其他应收款金额,借记“待处置资产损益”科目,贷记本科目。②报经批准予以核销时,借记“其他支出”科目,贷记“待处置资产损益”科目。③已核销其他应收款在以后期间收回的,按照实际收回的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他收入”科目。

3.核算举例

【例 2-20】某事业单位于 2015 年 9 月发生以下与其他应收款有关的业务:

(1)9 日,办公室王静因公出差预借差旅费 2 000 元。

借:其他应收款——王静	2 000
贷:库存现金	2 000

(2)16 日,李云出差回来,报销差旅费 1 800 元,退回 200 元。

借:事业支出——基本支出(财政补助支出)——差旅费	1 800
库存现金	200
贷:其他应收款——王静	2 000

(3)15 日,经领导批准核拨办公室定额备用金 1 000 元。

借:其他应收款——办公室某同志	1 000
贷:库存现金	1 000

(4)30 日,办公室报销购买零星办公用品费用 1 200 元。

借:事业支出——基本支出(财政补助支出)——办公费	1 200
贷:库存现金	1 200

假如办公室年终报账时,12 月份报销 1 100 元的办公费:

借:事业支出——基本支出(财政补助支出)——办公费	1 100
贷:其他应收款——办公室某同志	1 000
库存现金	100

(5)30 日,一台实验仪器发生非正常报废,根据保险协议,应向某财产保险公司收取赔偿款 28 000 元。

借:其他应收款——某财产保险公司	28 000
贷:其他收入——保险赔款	28 000



收到上述赔款时应作如下会计分录：

借：银行存款	28 000
贷：其他应收款——某财产保险公司	28 000

(6)假定职工赵力预借款项 2 500 元，逾期 3 年，且有确凿证据表明其无力偿还。

借：待处置资产损益	2 500
贷：其他应收款——赵力	2 500

(7)假定职工赵力预借款项 2 500 元，逾期 3 年没有偿还，单位按规定程序报批后准予核销。

借：其他支出——资产处置损失	2 500
贷：待处置资产损益	2 500

注意：核销的其他应收款应在备查簿中登记。

(8)假定上述已经核销的职工赵力预借款项 2 500 元又全额收回。

借：库存现金	2 500
贷：其他收入——收回已核销应收及预付款项	2 500

第五节 存货的核算

一、存货概述

(一)存货的内容

存货是指事业单位在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的资产，包括材料、燃料、包装物 and 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。

(二)存货的入账价值

存货在取得时，应当按照其实际成本入账。

1. 购入的存货，其成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他使得存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

事业单位按照税法规定属于增值税一般纳税人，其购进非自用（如用于生产对外销售的产品）材料所支付的增值税款不计入材料成本。

2. 自行加工的存货，其成本包括耗用的直接材料费用、发生的直接人工费用和按照一定方法分配的与存货加工有关的间接费用。

3. 接受捐赠、无偿调入的存货，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据的，其成本比照同类或类似存货的市场价格加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据、同类或类似存货的市场价格也无法可靠取得的，该存货按照名义金额（即人民币 1 元，下同）入账。相关财务制度仅要求进行实物管理的除外。

4. 盘盈的存货，按照同类或类似存货的实际成本或市场价格确定入账价值；同类或类似存货的实际成本、市场价格均无法可靠取得的，按照名义金额入账。

(三) 存货在发出的计价

存货在发出时,应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

1. 开展业务活动等领用、发出存货时,按领用、发出存货的实际成本确认发出成本。
2. 对外捐赠、无偿调出存货,转入待处置资产时,按照存货的账面余额确认发出成本。

属于增值税一般纳税人事业单位对外捐赠、无偿调出购进的非自用材料,转入待处置资产时,其进项税额应同时列作进项税额转出。

3. 低值易耗品的成本于领用时一次摊销。

存货发出的计价方法一经确定,不得随意变更。

二、存货的核算

(一) 科目设置

事业单位设置“存货”科目,本科目属资产类,用于核算事业单位存货的增减变化和存货情况,借方登记各种存货的入库成本,贷方登记各种存货的出库成本,期末借方余额,反映事业单位存货的实际成本。

事业单位随买随用的零星办公用品,可以在购进时直接列作支出,不通过本科目核算。

本科目应当按照存货的种类、规格、保管地点等进行明细核算。

事业单位应当通过明细核算或辅助登记方式,登记取得存货成本的资金来源(区分财政补助资金、非财政专项资金和其他资金)。

发生自行加工存货业务的事业单位,应当在本科目下设置“生产成本”明细科目,归集核算自行加工存货所发生的实际成本(包括耗用的直接材料费用、发生的直接人工费用和分配的间接费用)。

(二) 主要账务处理

1. 购入的存货验收入库时,按确定的成本,借记本科目,贷记“银行存款”“应付账款”“财政补助收入”“零余额账户用款额度”等科目。

属于增值税一般纳税人事业单位购入非自用材料的,按确定的成本(不含增值税进项税额),借记本科目,按增值税专用发票上注明的增值税额,借记“应缴税费——应缴增值税(进项税额)”科目,按实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。

2. 自行加工的存货在加工过程中发生各种费用时,借记本科目(生产成本),贷记本科目(领用材料相关的明细科目)、“应付职工薪酬”“银行存款”等科目。

加工完成的存货验收入库,按照所发生的实际成本,借记本科目(相关明细科目),贷记本科目(生产成本)。

3. 接受捐赠、无偿调入的存货验收入库时,按照确定的成本,借记本科目,按照发生的相关税费、运输费等,贷记“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“其他收入”科目。

按照名义金额入账的情况下,按照名义金额,借记本科目,贷记“其他收入”科目;按照发生的相关税费、运输费等,借记“其他支出”科目,贷记“银行存款”等科目。

4. 开展业务活动等领用、发出存货时,借记“事业支出”“经营支出”等科目,贷记本科目。