

事业单位会计制度 辅导教程

《事业单位会计制度辅导教程》编写组 编

SHIYE DANWEI KUAIJI ZHIDU
FUDAO JIAOCHENG



中国财政经济出版社

事业单位会计制度辅导教程

《事业单位会计制度辅导教程》编写组 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

事业单位会计制度辅导教程 / 《事业单位会计制度辅导教程》
编写组编. —北京: 中国财政经济出版社, 2013. 5
ISBN 978 - 7 - 5095 - 4465 - 5

I. ①事… II. ①事… III. ①单位预算会计 - 会计制度 - 教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 083923 号

责任编辑: 徐 洁

责任校对: 胡永立

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 16 开 8.625 印张 210 000 字

2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月涿州第 2 次印刷

印数: 10 001—15 000 册 定价: 22.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4465 - 5/F · 3613

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

反盗版举报热线: 88190492、88190446

目 录

第一章 《事业单位会计制度》概述	1
第一节 《事业单位会计制度》修订的必要性和基本原则	2
第二节 《事业单位会计制度》的适用范围	4
第三节 《事业单位会计制度》的基本内容	6
第四节 《事业单位会计制度》的主要变化	10
第五节 新旧《事业单位会计制度》的衔接	13
第二章 事业单位会计的基本核算方法	25
第一节 会计科目与账户	25
第二节 记账方法	29
第三节 会计凭证	31
第四节 会计账簿	33
第五节 财务会计报告	36
第三章 事业单位资产的核算	37
第一节 流动资产	37
第二节 非流动资产	62
第四章 事业单位负债的核算	94
第一节 流动负债	94
第二节 非流动负债	108

第五章 事业单位收入的核算	112
第一节 收入概述	112
第二节 收入相关科目比较	113
第三节 收入类相关科目的会计处理	114
第六章 事业单位支出的核算	126
第一节 支出概述	126
第二节 支出相关科目比较	127
第三节 支出类相关科目的会计处理	128
第七章 事业单位净资产的核算	137
第一节 净资产的概述	137
第二节 净资产相关科目比较	140
第三节 净资产类相关科目的会计处理	142
第八章 事业单位财务报表	155
第一节 财务报表概述	155
第二节 资产负债表	156
第三节 收入支出表	161
第四节 财政补助收入支出表	166
第五节 附注	170
附录一 事业单位会计准则	171
附录二 事业单位会计制度	181
附录三 新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定	261
后记	270

第一章

《事业单位会计制度》概述

我国事业单位会计标准体系基本形成于 1998 年前后，主要是由适用于一般事业单位的《事业单位会计准则（试行）》、《事业单位会计制度》以及适用于医院、高等学校、中小学校、科研、测绘及地质勘探等行业事业单位会计制度所构成。

原《事业单位会计制度》（以下简称“《旧会计制度》”）发布于 1997 年，自 1998 年 1 月 1 日起施行，对规范事业单位会计核算、服务财政预算管理发挥了积极的作用。从 1998 年 1 月 1 日我国正式施行事业单位会计制度至今，事业单位的会计核算整体上有了很大程度的改进。

随着我国改革开放的不断深入和市场经济体制改革不断向纵深发展，原有的事业单位会计制度已难以符合新时期的要求。为了适应财政改革和事业单位财务管理改革的需要，进一步规范事业单位的会计核算，促进公益事业健康发展，财政部于 2012 年 12 月 19 日修订发布了《事业单位会计制度》（财会〔2012〕22 号）（以下简称“《新会计制度》”），规定自 2013 年 1 月 1 日起全面施行。

在这里，本章就《新会计制度》的重要意义、基本原则、重大变化及适用范围等相关内容进行梳理和介绍。需要补充说明的是，为了避免重复，有关新制度的主要内容及具体操作办法详见后续章节，这里只做一个概括性的介绍。

第一节 《事业单位会计制度》修订的必要性和基本原则

一、《事业单位会计制度》修订的必要性

近年来,随着我国公共财政体制改革的不断深化、事业单位体制改革的逐步推进,对事业单位的预算管理和财务管理都提出了新的、更高的要求,《旧会计制度》已经难以满足各方面需要。概括起来说,其修订必要性主要包括如下几个方面:

(一) 适应财政管理改革的需要

在旧制度出台之后,围绕公共财政体制建设,部门预算、国库集中收付、政府收支分类、国有资产管理等各项财政改革不断深入推进,很多改革涉及会计科目及核算方法的调整,为了实现会计标准与相关财政改革的有机衔接,确保相关财政改革政策的贯彻落实,需要修订《会计制度》。

(二) 配合《事业单位财务规则》实施的需要

2012年2月,财政部发布了新修订的《财务规则》,并自2012年4月1日起施行。《财务规则》在强化事业单位预算管理以及进一步规范事业单位收入、支出、结转结余、资产、负债管理等方面提出了若干新的要求,迫切需要修订《旧会计制度》,通过加强日常会计核算与管理落实新的财务管理要求。

(三) 进一步规范事业单位会计行为、提高事业单位会计信息质量的需要

随着近年来事业单位内外环境的变化,《旧会计制度》在诸多方面逐步暴露出不适应和不协调,如基建“游离”大账、不计提固定资产折旧、资产计量口径模糊、财政投入资金核算不清晰、会计报表结构不合理等,都影响了事业单位会计信息的全面

性、准确性和有用性，亟需进行修订。

另外，在近两年国务院打击“假发票”、治理“小金库”等专项治理活动中，均对修订《会计制度》，进一步规范事业单位的会计行为，确保会计信息的真实性、完整性提出了明确要求。

二、《事业单位会计制度》修订的基本原则

鉴于上述情况，此次在修订《新会计制度》的过程中，主要遵循了以下原则：

（一）遵循《事业单位会计准则》的原则

修订《新会计制度》与修订《事业单位会计准则》（以下简称“《会计准则》”）保持同步。修订后的《会计准则》于2012年12月6日以财政部第72号令正式发布，规定了事业单位会计目标，会计基本假设，会计核算基础，会计信息质量要求，会计要素的定义、项目构成及分类、一般确认计量原则，财务会计报告等基本事项，是制定所有事业单位会计制度（包括《事业单位会计制度》和各行业事业单位会计制度）的基础和依据，在整个事业单位会计体系中起统驭地位。修订《新会计制度》遵循了《会计准则》的规定。

（二）与《财务规则》相协调的原则

《财务规则》在维持现行事业单位财务管理体制和财务制度框架体系基本不变的前提下，重点针对部门预算、国库集中收付、政府采购、非税收入管理等各项财政改革对相应内容作了修订。修订《新会计制度》的基本思路和定位与修订《财务规则》相一致，即在维持现行事业单位核算基础和基本会计模式不变的前提下，重点适应财政改革、着力解决会计实务核算中的突出问题来进行修订。修订后的《新会计制度》在适用范围、会计核算基础定位、收入支出科目分类、资产负债确认计量等方面与《财务规则》保持了基本一致。

（三）服务财政科学化精细化管理的原则

事业单位会计制度是财政科学化精细化管理的基础性制度之一。更好地服务财政科学化精细化管理是本次修订《新会计制度》所遵循的重要原则之一。修订后的《新会计制度》要求事业单位区分财政补助和非财政补助，分别核算和反映其收入、支出、结转和结余，进一步规范了非财政补助结余分配，要求各项收支按照政府收支分类科目进行明细核算，在财务报表组成中专门增加了“财政补助收入支出表”，由此所提供的会计信息更为精细、科学，将为财政预算管理、单位财务管理发挥更好的基础性作用。

（四）提高事业单位会计信息质量的原则

本次修订《新会计制度》，着力解决事业单位会计实务核算中的突出问题，针对不计提折旧、基建游离大账、捐赠划拨资产不入账、财政投入资金核算不清晰、一些重要业务核算无规范、会计科目体系滞后、会计报表结构不合理等问题，都在《新会计制度》中引入了相关改革举措和改进办法，从而将大大促进事业单位会计核算水平和会计信息质量的提升。

第二节 《事业单位会计制度》的适用范围

一般来讲，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《新会计制度》。

关于《新会计制度》的适用范围，还有一个排除和一个另行规定需要注意：

一是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《会计制度》；

二是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。

与《会计准则》相适应的是，《新会计制度》在适用范围上两点尤为值得注意。

1. 基本建设投资的会计处理和报告在适用《新会计制度》的同时，还应当按照国家有关规定单独建账、单独核算。

在《新会计制度》出台之前，政府对事业单位的基本建设投资，是按照《国有建设单位会计制度》规定核算的，所以《旧会计制度》中规定的财政补助收入不包括财政对事业单位的基本建设投资，这就造成了事业单位会计核算和报告存在着核算内容不完整、披露信息不全面等一系列问题。为了体现会计信息的全面性要求，《新会计制度》明确规定，基本建设投资的会计处理和报告适用本制度，从而为各会计制度将基建项目并入会计“大账”提供了依据。

当然，考虑到基本建设投资与事业单位日常的经济业务活动仍存在着较大差异，所以基本建设投资按照《新会计制度》进行会计处理和报告的同时，还应当按照国家有关规定单独建账、单独核算。

2. 《新会计制度》普遍适用于全国各级各类事业单位的同时，充分考虑实务操作的需要，设置了几种例外的情形。

与会计准则强调统一性不同的是，会计制度则更加注重实务的可操作性，需要充分考虑到不同行业主要经济业务的多样性和会计核算的特殊要求，所以，此次新颁布的《新会计制度》明确规定，“本制度适用于中华人民共和国境内各级各类事业单位”，但“根据财政部规定适用行业会计制度的事业单位，执行

相应行业会计制度，不执行本制度”。

另外，我国目前正处于一个政事、企事分开，明确政府机关、事业单位、企业各自的职能和运行机制的过渡阶段。有些事业单位向企业转型，主要通过市场取得收入，基本不再使用财政拨款作为自身运营的收入。这些单位不再无偿或低价收费提供服务，而是采取等价、有偿收费的方式提供服务。虽然这类单位有的法人登记还没有变更为企业法人，仍以事业法人登记注册，但实质上已经是营利性的企业，亦不执行本制度。还有一些被称为事业单位的机构，其实际执行的是政府职能，其经费完全由财政拨款，那么，不管它是按照什么机构进行登记，这些单位应按其职能和运作方式采用行政单位会计制度，也不执行本制度。

第三节 《事业单位会计制度》的基本内容

《新会计制度》详细地阐述了事业单位各项业务的操作流程和核算方法，是事业单位会计核算的操作指南。

一、事业单位会计制度的结构

《新会计制度》详细规定了会计科目使用及财务报表编制，全面地规范了事业单位经济业务或事项的确认、计量、记录和报告方法，为事业单位会计核算实务操作提供了指引。

《新会计制度》共包括五部分内容：

第一部分：总说明。明确了事业单位会计制度适用范围，界定了事业单位的会计要素和确认基础，提出了会计科目运用、财务报表编制的要求。

第二部分：会计科目名称和编号。以会计科目表的形式列出了事业单位会计科目的序号、编号和名称。

第三部分：会计科目使用说明。详细说明了事业单位各会计

科目的核算内容、明细科目设置和主要账务处理方法。

第四部分：会计报表格式。规范了事业单位会计报表的编号、名称、编制期和表格式样。

第五部分：财务报表编制说明。明确了事业单位会计报表各栏目、项目的内容和填列方法。

二、事业单位会计的确认基础

会计确认是将发生的会计事项归于特定的会计要素及相应账户的过程。事业单位发生一项特定的业务或会计事项，首先必须经过会计确认，才能进行后续的计量、记录和报告等。

会计确认基础是解决何时确认的问题。在发生的事项被确认为特定的会计要素后，需要确定其计入相应会计账户的时间。会计基础确认对事业单位财务报告有着较大的影响，不同确认基础下的会计信息有着不同的含义。事业单位会计应当根据会计目标的要求和会计规范的规定，合理选择会计确认基础。

（一）会计确认基础的种类

会计确认基础包括收付实现制和权责发生制。

1. 收付实现制。

收付实现制又称现金制，是以现金收到或付出为标准，来记录收入的实现和费用的发生。按照收付实现制，收入和费用的归属期间将与现金收支行为的发生与否紧密地联系在一起。凡在本期实际以现款付出的费用，不论其应否在本期收入中获得补偿均应作为本期应计费用处理；凡在本期实际收到的现款收入，不论其是否属于本期均应作为本期应计的收入处理；反之，凡本期还没有以现款收到的收入和没有用现款支付的费用，即使它归属于本期，也不作为本期的收入和费用处理。

2. 权责发生制。

权责发生制又称应计制，是指以实质取得收到现金的权利或

支付现金的责任权责的发生为标志来确认本期收入和费用及债权和债务。凡是在本期内已经收到和已经发生或应当负担的一切费用,不论其款项是否收到或付出,都作为本期的收入和费用处理;反之,凡不属于本期的收入和费用,即使款项在本期收到或付出,也不应作为本期的收入和费用处理。

(二) 事业单位会计确认基础的选择

事业单位会计同时存在两种会计确认基础,有些业务采用收付实现制确认,另一些业务则采用权责发生制确认。

《事业单位会计准则》规定,“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。”

《事业单位会计制度》对会计确认基础的选择进行了具体规定。

1. 事业单位会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。

2. 行业事业单位会计核算应根据行业会计制度的要求选择会计确认基础。多数行业事业单位根据成本核算和绩效管理的需要,采用权责发生制。

三、事业单位会计的计量方法

会计计量用货币或其他量度单位计量各项经济业务及其结果的过程。其特征是以数量(主要是以货币单位表示的价值量)关系来确定物品或事项之间的内在联系,或将数额分配于具体事项。其关键,是计量属性的选择和计量单位的确定。

1. 会计计量属性的种类。

会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。

(1) 历史成本。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照承担现时义务时而实际收到的款项或资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的金额计量。

(2) 重置成本。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似的资产所需支付的现金或现金等价物的金额计量。负债按照偿还该债务时所需支付的现金或现金等价物的金额计量。

(3) 可变现净值。在可变现净值计量下,资产按照正常对外销售所能收到的现金或现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费的金额计量。

(4) 现值。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现值计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来现金流量的折现值计量。

(5) 公允价值。在公允价值计量下,资产按照在公平交易中熟悉情况的双方自愿进行交换的金额计量。负债按照在公平交易中熟悉情况的双方自愿进行债务清偿的金额计量。

2. 事业单位会计计量方法的选择。

事业单位会计以历史成本为主要计量方法,少量事项采用重置成本、可变现净值、现值及公允价值等其他计量方法。

《事业单位会计准则》规定,“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。”“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。”

《事业单位会计制度》对会计计量方法的选择作出了具体规定,“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。”

有关事业单位会计记录和财务会计报告等内容的阐述，将在以后的章节中介绍，这里不再赘述。

第四节 《事业单位会计制度》的主要变化

新修订的《新会计制度》篇幅长达近5万字，通过详细规定会计科目使用及财务报表编制，较为全面地规范了事业单位经济业务或者事项的确认、计量、记录和报告。《新会计制度》既继承了《旧会计制度》的合理内容，又体现了若干重大突破和创新，与旧会计制度相比较，主要有如下八大方面的变化。

一、配套新增了与财政管理改革相关的会计核算内容

如前所述，由于旧准则、旧制度出台在前，而各项财政改革所涉及的新问题、新规范出现在后，势必存在着旧准则、旧制度与新问题、新规范相脱节，甚至相抵牾的问题，因此，此次修订的新制度配套新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、国有资产管理等财政改革相关的会计核算内容，实现了会计规范与其他财政法规政策的有机衔接，有利于促进各项财政改革政策的贯彻落实。

二、创新引入了固定资产折旧和无形资产摊销

新制度要求事业单位按照事业单位财务规则或制度规定确定是否计提折旧，并规定了“虚提”折旧和摊销的创新性处理方法，即在计提折旧和摊销时冲减非流动资产基金，而非计入支出。这一处理兼顾了预算管理和财务管理双重需要，既不影响事业单位支出的预算口径，又有利于反映资产随着时间推移和使用程度发生的价值消耗情况，促进事业单位落实“实物管理与价值管理相结合”的资产管理理念和原则，为事业单位进行内部成本

核算提供会计数据支持。

三、明确规定了基建数据并入会计“大账”

原制度下,事业单位的基本建设投资执行《国有建设单位会计制度》,与基本建设相关的资产、负债及收支都只在基建账套中反映,基建账数据长期“游离”会计“大账”。新制度要求事业单位对于基建投资,在按照基建会计核算规定单独建账、单独核算的同时,将基建账相关数据定期并入单位会计“大账”。这一规定有助于提高事业单位会计信息的完整性,为事业单位全面加强资产负债管理、防范和降低财务风险发挥会计信息支撑作用。

四、着力加强了对财政投入资金的会计核算

新制度重新界定了财政补助收入的核算口径,要求在“事业支出”科目下单独对财政补助支出进行明细核算,增设了“财政补助结转”、“财政补助结余”两个净资产科目,对于财政补助收入、支出情况以及财政补助结转和结余的形成过程设计了清晰的账务处理流程,对于实施部门预决算管理、加强财政资金科学化精细化管理将发挥更为重要的基础性作用。

五、进一步规范了非财政补助结转、结余及其分配的会计核算

新制度严格区分财政补助和非财政补助结转结余,通过设置“非财政补助结转”、“事业结余”、“经营结余”等科目,进一步将非财政补助资金区分结转和结余分别核算,并对非财政补助结余的形成及其分配情况设计了科学的账务处理流程。这些规定符合“财政拨款结转结余不参与预算单位的结余分配、不转入事业基金”、“专项资金专款专用”等部门预算管理规定,有助于进一步规范事业单位的支出和分配行为,促进事业单位健康、可持续发展。

六、突出强化了资产的计价和入账管理

新制度针对事业单位实务中普遍存在的对于接受捐赠、无偿调入资产计量口径不统一、相关资产不入账等问题,进一步明确了该种情况下资产的计量原则,要求在没有相关凭据、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的情况下,将所取得的资产按照名义金额入账,并要求在会计报表附注中披露以名义金额计量的资产情况。这些规定有利于提高事业单位会计信息的可比性,有利于促进取得的资产及时入账,通过资产的账实核对手段加强国有资产管理,确保国有资产安全完整。

七、全面完善了会计科目体系和会计科目使用说明

新制度按照此次改革要求,对现行制度下的科目体系进行了全面梳理和改进,新增、取消了部分科目,对个别科目名称进行了修改,同时全面完善了各科目核算内容、明细科目设置、确认计量原则、所涉及经济业务或者事项的账务处理等内容,为事业单位会计实务操作提供了更为科学、全面的依据。

八、系统改进了财务报表体系

新制度增加了“财政补助收入支出表”,改进了各报表的项目、结构和排列方式,例如,借鉴会计国际惯例和通行做法,规定对资产负债表项目按照流动资产/非流动资产、流动负债/非流动负债分类列示,取消了资产负债表中原来的收入、支出项目;改进了收入支出表结构,既全面反映事业单位一定会计期间的收入、支出全貌,又分资金类别列示“财政补助结转结余”、“事业结转结余”和“经营结余”,同时可以反映事业单位年度非财政补助结余的形成及分配情况。这些改进一方面使事业单位的财务报表体系与会计惯例更为协调,增强了科学性;另一方面,也兼顾了事业单位的实际情况,使事业单位的财务报表体系更为完整、更为有用,更好地满足财务管理、预算管理等多方面的信息