

财会人员
实务操作
丛书

- 按照2012年12月新修订的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》编写。
- 内容新颖、务实，以丰富的实例深入浅出地对《事业单位会计制度》的难点和重点进行剖析。
- 形式形象化，使用了大量的流程图，使会计科目对应关系更加清楚。

事业单位 会计实务

王国生 编著

会计

事业单位 会计实务

王国生 编著

中国人民大学出版社

• 北京 •

图书在版编目 (CIP) 数据

事业单位会计实务/王国生编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 5
(财会人员实务操作丛书)
ISBN 978-7-300-17307-8

I. ①事… II. ①王… III. ①行政事业单位-单位预算会计-中国 IV. ①F812. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 074412 号

财会人员实务操作丛书
事业单位会计实务
王国生 编著
Shiye Danwei Kuaiji Shiwu

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司		
规 格	185mm×260mm 16 开本	版 次	2013 年 6 月第 1 版
印 张	16.5	印 次	2013 年 6 月第 1 次印刷
字 数	387 000	定 价	38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前言

2012年12月6日、19日，财政部分别发布了酝酿已久、新修订的《事业单位会计准则》（以下简称新准则）和《事业单位会计制度》（以下简称新制度），自2013年1月1日起施行。这两部事业单位会计规范的出台，对于进一步规范事业单位的会计核算，保证事业单位会计信息的质量，促进公益事业健康发展具有十分重要的意义。

为了帮助大家快速掌握新制度，我们编写了《事业单位会计实务》一书，希望大家提供一个在最短时间内，快速把握新制度精髓的有效平台。

《事业单位会计实务》一书具有以下特点：

1. 形式简洁化。为了给读者提供一个高效地学习新制度知识的读本，本书没有对新制度产生的相关背景资料做详细阐述，也没有进行较多的理论分析，而是以通俗易懂的语言剖析了新制度的框架、重要会计事项的确认与计量，以及事业单位会计信息的披露等相关知识，使深奥的事业单位会计理论和方法简单化、通俗化。

2. 内容务实化。本书以丰富的实例、深入浅出地对新制度中的难点和重点内容作了剖析，而且各实例都是针对学习新制度时可能面临的共同问题而精心打造的。通过这些实例的练习，读者可以轻松地掌握新制度的要领，并能够解决实际工作中所面临的主要问题。

3. 体例人性化。以人为本是本书的宗旨，在版式和内容设计上力求做到概念化、图表化、实例化。每一章以新制度的核心内容框架为经，以重点概念、例题为纬，同时，还附有“制度测试”栏目，旨在提高读者的学习效率。

4. 内容讲解形象化。对于复杂、难以理解的内容，使用了大量流程图，使会计科目对应关系更加清楚，便于读者掌握经济交易或事项的来龙去脉。当某项经济业务涉及多笔会计分录时，采取列表、对比形式进行阐述，可使读者直观理解会计分录与经济业务的对应关系。

本书是广大事业单位的出资者、财会人员、各级各类管理人员及财会院校师生学习和了解新制度的指南，同时也可作为事业单位财会人员完成继续教育、参加会计专业技术资格考试的参考资料。

本书的编写得到王曦、耿仁、杨继良、王焕新的帮助，他们分别对书稿进行了核对工作。

本书在编写过程中，参阅了国内外许多优秀的文献和著作，在此不便一一列举，仅对作者表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，对新制度的理解还不够全面和透彻，疏漏及错误在所难免，敬请读者批评指正。

编者

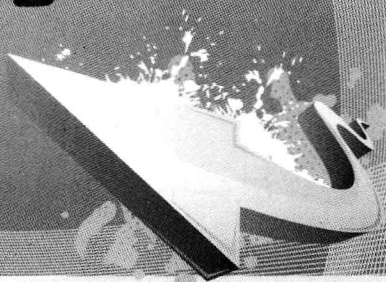
目 录

第一章 总 论	1
第一节 事业单位的概念、分类及特征	2
第二节 事业单位会计基本理论	5
第三节 事业单位会计法规体系	14
第四节 事业单位会计工作的组织	17
第二章 资产(上)	22
第一节 资产概述	23
第二节 货币资金	25
第三节 短期投资	48
第四节 应收及预付款项	50
第五节 存货	66
第三章 资产(下)	87
第一节 长期投资	88
第二节 固定资产	94
第三节 在建工程	113
第四节 无形资产	117
第四章 负 债	129
第一节 负债概述	130
第二节 流动负债	131
第三节 非流动负债	152
第五章 净资产	158
第一节 净资产概述	159
第二节 基金	161
第三节 资金结转与结余	170
第六章 收 入	181
第一节 收入概述	182
第二节 财政补助收入	186
第三节 事业收入	191
第四节 上级补助收入及附属单位上缴收入	195
第五节 经营收入	197
第六节 其他收入	200

第七章 支出或者费用	207
第一节 支出或者费用概述.....	208
第二节 事业支出.....	210
第三节 上缴与补助支出.....	217
第四节 经营支出.....	218
第五节 其他支出.....	222
第八章 财务报表	227
第一节 财务报表概述.....	228
第二节 资产负债表.....	230
第三节 收入支出表.....	240
第四节 财政补助收入支出表.....	244
第五节 会计报表附注.....	247
附 录	253
参考文献	255

第一章

总论



总论

事业单位的概念、 分类及特征

- 1 事业单位的概念
- 2 事业单位的分类
- 3 事业单位的特征

事业单位会计 基本理论

- 1 事业单位会计的概念
- 2 事业单位会计核算目标
- 3 事业单位会计假设及基础
- 4 事业单位会计信息质量要求
- 5 事业单位会计要素
- 6 事业单位会计科目

事业单位会计 法规体系

- 1 《中华人民共和国会计法》
- 2 《事业单位会计准则》
- 3 《事业单位会计制度》
- 4 事业单位行业会计制度

事业单位会计 工作的组织

- 1 事业单位会计工作组织的概念
- 2 事业单位会计机构设置
- 3 事业单位会计人员配备
- 4 事业单位会计档案

美国经济学家约瑟夫·E·施蒂格里兹对政府的功能曾经有过这样一段精辟的论述：“从摇篮到坟墓，我们的生活无不受政府活动的影响。”^①这句话也恰好道出了事业单位的作用。事业单位是我国公共部门的重要组成部分，其数量庞大、涉及行业众多，并与我们的生活密切相关。我们大多数人都是在医院里出生的，长大后需要进入学校接受教育，为了丰富日常生活，还经常出入文化馆、图书馆、体育馆，老了可能还要进敬老院等护理机构。我国提供上述服务的医疗、教育、文体、养老等部门或机构，绝大多数属于事业单位。甚至，神舟飞船的研发机构也是事业单位。

教育、科技、卫生保健、文体和娱乐等服务是全民的基本需求，它们关系到人们的生活质量与福祉，关系到国家的稳定与发展，因此，加强对这些部门或机构的管理具有战略意义。

第一节 事业单位的概念、分类及特征

一、事业单位的概念

显而易见，若要构建一套良好的事业单位理论，特别是能够经得起实践检验的事业单位理论，其前提必然是对事业单位作出准确的界定。如同在经济学中的任何领域一样，准确的定义依赖于理论预定要解决的问题的性质。下面，我们先从事业单位的范围入手，然后通过运用社会组织理论界定事业单位的概念。

事业单位的称谓在西方市场经济国家没有对应的词汇，可以说是中国独有的。按照汉语构词法的理论，“事业单位会计准则”是“事业单位”与“会计准则”复合而成的一个概念。在深入研究事业单位会计准则前，有必要首先对事业单位、会计准则等重要概念作出明确的界定。因为，无论是社会科学研究还是自然科学研究，明确界定研究过程中所应用的一些基本概念是减少不必要的分歧和争论的有效方式。这既可以使作者更加准确地表达和清楚地阐述书中的观点和内容，又有助于读者理解事业单位、会计准则背后蕴涵的逻辑关系。

在中国，事业单位无处不在，它与人们的生活息息相关。事业单位主要涉及教育、科研、文化、卫生、体育、勘察设计、勘探、新闻出版、交通、气象、地震、海洋、环保、测绘、标准计量、知识产权、进出口商检、物资仓储、城市公用、社会福利、经济监督、农林牧水、信息咨询、机关后勤及其他相关行业和领域。也就是说，提供这些公共服务的机构，例如学校、医院、文化馆、图书馆、体育馆、养老院、科研机构，绝大多数都属于事业单位。

我国第一次对事业单位进行正式定义是在1965年的《国家编制委员会关于划分国家机关、事业、企业编制界限的意见》中的表述：“凡是直接从事为工农业生产和人民生活

^① [美] 约瑟夫·E·施蒂格里兹：《政府经济学》，2页，北京，春秋出版社，1988。

等服务活动,产生的价值不能用货币表现,属于全民所有制单位的编制,列为国家事业单位编制。”这是对事业单位法定含义的第一次规定,从此正式确立了中国事业单位制度。

事业单位的概念随着政治、经济形势的变化,不断地得到完善和补充。2004年6月27日,国务院公布了《国务院关于修改〈事业单位登记管理暂行条例〉的决定》(国务院第411号令),该决定指出:“本条例所称事业单位,是指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。”该定义明确规定,事业单位是独立法人,并且必须是利用国有资产举办的,事业单位的认定由此有了法制的规范。

事业单位是由政府管理的。它们一般隶属于以下六个层级政府中的某一级并由其主管,这六个层级分别是:国务院、中央部委和省(市)政府、地区(市)政府、县(市、区)政府和乡政府。其活动领域主要是教育、科技、文化、卫生等。

目前,我国有100多万万个事业单位,职工总数约有3000万人,占公共部门就业人数的41%,占全国劳动力总量的4%。我国的经济资源有相当大一部分投入到了事业单位,绝大多数事业单位是以脑力劳动为主体的知识密集型组织,专业人才是事业单位的主要人员构成,其中包括60%的受过良好教育的专业技术人员(如教师、医生、科学家、工程师、演员、作家等)、大量的国有土地、大约三分之二的非经营性国有资产,其开支占各级政府综合预算经常性开支的三分之一。^①

新中国成立六十多年来,我国教育、科技、文化、卫生等各项事业不断发展壮大,取得了举世瞩目的成就。事业单位作为经济社会发展的重要力量,在促进经济发展、推动社会进步等方面发挥了重要的作用。

二、事业单位的分类

分类既是一种被广泛应用的科学方法,也是一种认识事物的基本方法。将研究对象划分为不同的种类,这对于研究事业单位会计准则是十分有裨益的。选择不同的分类标准,就会形成相对应的类别,事业单位按类别、领域及功能的分类如图1—1所示。

三、事业单位的特征

黄恒学教授在《中国事业管理体制改革研究》一书中剖析了中国事业传统管理体制的主要特征,具体包括:事业活动非经济化、事业主体国办化、事业机构行政化、事业经费供给化、事业资源配置非社会化、事业目标计划化、事业运行机制非效率化、事业管理非法制化、事业职能范围扩大化。^②这种管理体制背景下的事业单位,逐渐形成了有别于其他经济组织的特点,主要表现在下述几方面。

(一) 公益性

实现社会公共利益均衡,追求公共利益最大化是事业单位活动的目的。

^① 世界银行东亚和太平洋地区减贫和经济管理局:《中国:深化事业单位改革,改善公共服务提供》,1页,北京,中信出版社,2005。

^② 黄恒学:《中国事业管理体制改革研究》,9页,北京,清华大学出版社,1998。

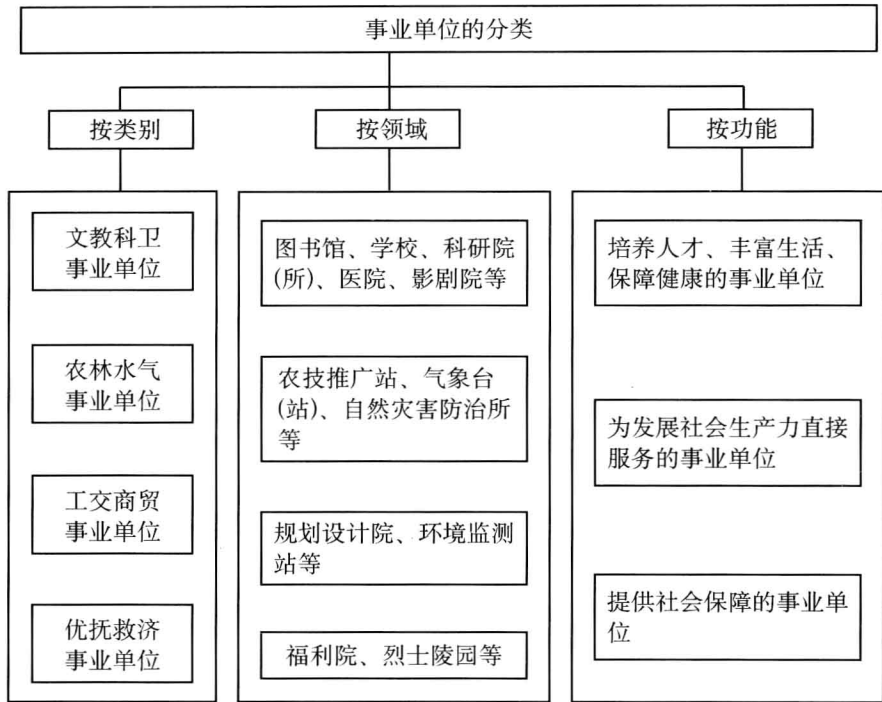


图 1—1 事业单位的分类

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，为保证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。公益性是由事业单位的社会功能和市场经济体制的要求决定的。在社会主义市场经济条件下，市场对资源配置起基础性作用，但在某些领域，产品或服务不能或无法由市场来提供，如教育、卫生、基础研究、市政管理等。为了保证社会生活的正常进行，就要由政府组织、管理或委托社会公共服务机构从事社会公共产品的生产，以满足社会发展和公众的需求。我国事业单位大都分布在公益性领域中，主要从事精神产品的生产和服务，有的虽然也从事某些物质产品的生产，但多数不属于竞争性生产经营活动，不以营利为目的。

事业单位的活动主要体现的是社会效益，而非经济利益。如教育、科学、卫生、文化等单位提供产品和服务，主要是满足社会的精神文化需要、社会发展的需要、社会健康的需要、提高民族素质的需要。但以追求社会公共利益为目的，并不意味着不进行任何营利性的经济活动，只是这种营利的目的不在于将利润分配给其成员，而是为了更好地实现公共利益。

（二）政府性

事业单位是政府或其代理机构利用国有资产举办的，而不是利用社会资产或私有财产举办的。在社会主义市场经济体制下，从事社会公共服务的组织的资金来源包括国有资产、社会募捐和私人投资，而事业单位资产的初始来源是国有资产。

（三）社会事业性

教育、科学、卫生、文化等社会事业的发展，关系到万千家庭，关乎国运昌盛。而事

业单位恰恰活动于教育、科学、卫生、文化等领域，提供公共产品和公共服务，所涉领域的特点有：一是政府和企业不能也不宜涉足；二是根据国家和社会经济发展以及经济运行良性循环的要求，可以较政府和企业降低交易协调成本；三是并非政府专属，以及虽然不属于政府范围，但企业做不好、做不了或不愿做。

（四）服务性

事业单位主要分布在教育、科学、卫生、文化等领域，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。如教育事业单位，主要功能是为社会培养合格的劳动者和各方面所需要的人才；科研事业单位，主要功能是揭示自然和社会规律，促进生产力的发展；卫生事业单位，主要功能是保障公民的身体健康，使其享受良好的医疗服务；文化事业单位，主要功能是提高全民族的文化修养和道德水平；等等。缺乏这些服务的支持，或服务支持系统不健全，生产力发展就会受到制约，并影响社会稳定。经济愈发展，社会愈进步，对服务功能的要求标准也愈高，范围也愈大。服务性是事业单位最基本、最鲜明的特征。

第二节 事业单位会计基本理论

一、事业单位会计的概念

事业单位会计是非企业会计的一个分支。它是适用于学校、医院、科研机构、文化团体、福利机构及社会公用事业单位的专业会计。它以货币为主要计量单位，对各单位业务活动过程及结果进行连续、系统、完整的反映和监督，向单位资财直接提供者、债权人以及国家综合经济管理部门提供其所需要的会计信息，为单位内部管理者进行非经营决策、编制计划以及评价考核工作业绩提供重要依据，以此来反映受托责任的履行情况。

需要说明的是，会计按照其服务范围，可分为企业会计和非企业会计。企业是以营利为目的的组织。投资者将资本投入企业，就是为了在保持投入资本不受损失的前提下获取利润。因此，企业会计涉及从接受投资到赚取利润、分配利润的全过程，要向投资者、债权人等报告包括资产、负债、所有者权益在内的企业财务状况及其变化，以及利润的取得与分配等财务成果信息。属于非企业的单位一般有：政府机关，不以营利为主要目的的学校、医院、科研机构、文化团体、福利机构及其他社会公用事业单位。由于非企业单位或组织具有与企业不同的特征，因此非企业单位或组织会计在核算的内容、原则、方法方面不同于企业会计，从而形成了与之不同的会计门类。

二、事业单位会计核算目标

一般来说，会计核算目标是指导会计核算工作、评价会计准则的标准。事业单位会计是人类有意识的一项管理活动，在付诸管理行动之前，人们事先提出某种目标，规划自己

的行为。关于事业单位会计核算目标,新修订的《事业单位会计准则》(以下简称新准则)第四条表述如下: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、做出经济决策。

科学规范的会计核算目标理论是一套完整的体系,其基本内容包括向谁提供信息、提供什么信息和如何提供信息三个方面。

(一) 向谁提供信息

向谁提供信息,这里的“谁”是指会计信息使用者或会计服务对象。新准则指出: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。

事业单位会计信息使用者可分为两类:一是内部使用者,如事业单位内部管理者、事业单位职工及工会组织;二是外部使用者,是指与事业单位有一定的利益关系,但不参与事业单位经营活动的单位或个人,如投资者、债权人、政府部门、事业单位客户、社会公众等。

(二) 提供什么信息

提供什么信息包括信息的内容和质量要求(或质量特征)。事业单位会计信息内容取决于会计信息使用者的需要,但从总体来说,主要是指事业单位财务状况、运营成果和现金流量三个方面,具体包括与各类经济决策有关的信息和与事业单位管理层受托责任履行情况有关的信息。

1. 与各类经济决策有关的信息

能否获得可靠、相关的会计信息是决定各类经济决策成败的关键因素之一。与经济决策相关信息的需求是多方面的,财务会计提供的与经济决策相关的信息主要包括以下几方面:

(1) 财务状况信息。财务状况,即事业单位的资产、负债、净资产及其结构。任何事业单位的财务状况都会受到事业单位所控制的经济资源能力、资金结构、变现能力和偿债能力以及事业单位适应其所处环境变化能力的影响。掌握经济资源能力信息,有助于预测事业单位今后产生现金和现金等价物的能力;掌握资金结构信息,有助于预测事业单位未来对借款的需要;掌握变现能力和偿债能力信息,有助于预测事业单位在其财务承诺到期时履行承诺的能力,其中,变现能力信息是指在考虑到本期的财务承诺后,近期内现金可供运用的情况,偿债能力信息是指在较长的时期内,财务承诺到期时有无现金可供履行承诺的信息;掌握事业单位适应其所处环境变化能力的信息,有助于评价事业单位在报告期内的投资、筹资和经营等活动。

(2) 运营成果信息。运营成果,即事业单位某一时期收入扣除支出后形成的结果。掌握运营成果信息,有助于预测事业单位在现有资源基础上产生现金流量的能力,还有助于判断事业单位利用新增资源可能取得的成果。事业单位管理者利用运营成果信息,可以总结经验,发现问题,以改善经营管理。

(3) 现金流量信息。人们从事投资、信贷或类似活动,主要目的是谋求现金资源。收到大于投资或贷款的现金流量,是衡量事业单位活动成败的重要标志。为此,财务会计系统应提供事业单位有关现金流量的数额、时间等信息,有助于投资者、债权人以及其他有

关方面对未来现金流量方案做出合理的决策。

2. 与事业单位管理层受托责任履行情况有关的信息

所有权和经营权的相互分离,使事业单位管理层与投资者及债权人之间形成了委托、受托责任。事业单位的投资者和债权人等方面需要了解各级管理层保管、使用资产的情况,以便评价事业单位管理层的责任或业绩,并做出是否需要调整投资或者信贷政策、续聘还是调换管理者等决策。可见,与事业单位管理层受托责任履行的有关情况也是财务会计需要提供的重要信息。

但是,会计信息并不是众多数字和文字的简单组合,而是要满足一定的质量要求,如可靠性、全面性、及时性、可比性、相关性和明晰性等。

(三) 如何提供信息

如何提供信息,即以何种方式将会计信息传递给使用者。事业单位会计信息的表达方式是财务会计报告。事业单位的财务会计报告包括财务报表和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。其中,财务报表由会计报表及其附注构成,会计报表至少应当包括资产负债表、收入支出表或者收入费用表和财政补助收入支出表。

三、事业单位会计假设及基础

(一) 会计假设

各级、各类事业单位在提供会计信息时,会面临某些不确定但不能逾越的事物。为了使会计工作顺利进行,就必须对这些事物做出种种判断,对某些未知情况做出合理推定,并假设其存在的合理性,由此就形成了会计假设。事业单位会计假设主要包括:会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。除货币计量假设与非事业单位会计相同或相似外,其他会计假设与非事业单位会计相比都有其独特之处。

1. 会计主体

会计主体,是指会计确认、计量和报告的特定单位。事业单位会计处理的数据和提供的信息不是漫无边际的,而是严格限制在一个经济实体之内,即事业单位或某类事业单位组织等。会计主体假设的实质在于它规定了会计活动的空间范围,确定了会计人员提供信息的界限。

事业单位会计主体应当包括会计报告主体和会计记账主体。其中,事业单位会计报告主体是事业单位会计在提供财务报告时的主体界定。各级事业单位作为直接管理和使用社会公共资源的责任承担者,都是事业单位会计报告主体。按照事业单位会计报告的编报责任,事业单位会计报告主体可分为各事业单位主管部门、各级事业单位等多个层次。

事业单位会计记账主体是事业单位会计在进行会计处理时对需要单独记账范围的界定。每一个会计记账主体都需要设置一套自我平衡的账户,记录该主体范围内的经济资源及其变动情况。对于因管理需要,要求单独核算、报告的经济资源(如专门的基金等),也应当作为事业单位会计记账主体。

另外,对于需要封闭管理的托管基金(如社会保险基金、住房公积金),应当采用基金会计模式,以基金作为会计的记账主体和报告主体。

2. 持续经营

持续经营,是指会计确认、计量和报告的主体,在可以预见的未来不会发生破产和清算,而是持续不断地经营下去。事业单位会计的持续经营是指在可以预见的未来,事业单位直接管理和使用社会公共资源的业务活动会持续不断地进行。

在设定会计主体后,该主体能存续多久?这是事业单位会计不能回避的问题。我国事业单位不仅会长期存在,而且在社会政治经济活动中的重要性日益增强。但需要说明的是,若以某基金项目作为会计主体,由于基金所限定的项目或目的一旦达到,该基金主体就会消失,其活动也会终止,所以基金作为会计主体具有暂时性的特点。

3. 会计分期

会计期间,是指将会计主体持续不断的经营活动,人为地划分为若干个等距离的时间间隔。

事业单位持续经营时间是没有期限的,而会计信息的使用者需要获得一个较短期间的会计信息,以满足其使用的需要;会计工作也需要将持续经营期限划分为较短的会计期间,以便分期结账,按期编制报表。为此,就需要将事业单位的持续经营期限人为地划分为若干个首尾衔接的等距离的时间间隔,以便确认、计量和报告会计主体的财务状况和事业成果。

我国《会计法》规定,会计年度自公历1月1日起至12月31日止。同时,将会计期间分为年度和中期。其中,每年1月1日至12月31日为一个会计年度,而短于一个完整的会计年度的报告期间为中期。中期可以是一个月、一个季度或者半年,也可以是其他短于一个会计年度的期间。

4. 货币计量

货币计量,是指会计确认、计量、记录和报告均以货币作为计量单位,并且假定币值是稳定不变的。

为了全面反映事业单位财务状况和事业成果,会计核算需要统一计量单位。在商品经济条件下,货币作为一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度。因此,会计核算选择货币作为会计核算的计量单位,用货币来反映事业单位经营活动的全过程。货币计量前提包括以下三方面内容:一是财产物资可以采用物理单位、劳动时间单位、货币单位等单位计量。但在会计核算中,货币单位是基本计量单位,其他计量单位只是补充。二是在进行会计处理时,可不考虑货币价值变动的影响。三是在多种货币存在的条件下,会计核算以人民币为记账本位币,有外币收支的,在登记外币金额的同时应根据中央银行公布的人民币外汇汇率折算成人民币记账。为了弥补货币量度的不足,事业单位还可以采用一些非货币指标作为财务报告的补充。

上述四项会计假设具有相互依存、相互补充的关系。会计主体确立了会计活动的空间范围,持续经营与会计分期确立了会计活动的时间长度,而货币计量则为会计核算提供了必要的手段。

(二) 会计基础

会计基础也称会计处理基础、会计确认基础,是指会计上确认一个会计期间的交易和事项的标准。由于会计核算工作要分期进行,因此就有可能产生在同一会计期间,各项交易和事项的发生与款项的实际收取和支付不一致的情况。例如本月应收的收入,可能在以

后月份收到,也可能在实现以前提前收到;本月应付的支出,可能在以后月份支付,也可能在发生以前提前支付。对此,在会计上有两种不同的处理标准(会计基础),一种是权责发生制,亦称为应计基础;另一种是收付实现制,亦称为现金基础。

事实上,权责发生制和收付实现制是会计基础的两个极端,在这两个极端中间有很多变化,这些变化实际上或者是对权责发生制基础的修正,或者是对收付实现制基础的修正。

1. 权责发生制

权责发生制,是指收入和支出的确认应当以收入和支出的实际发生额和影响作为确认计量的标准,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的支出,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和支出处理;凡是不属于当期的收入和支出,即使款项已经在当期收付,也不作为当期的收入和支出。

在权责发生制基础下,未来的经济利益(资产)和未来经济利益的付出(负债)与款项是否实际收付无关,而只有当产品或服务实际发生时才真正确认为收入和支出。权责发生制通过配比和实现原则的应用,采用摊销和递延等方法来评价成果和成本之间的因果关系。一般而言,权责发生制经常被作为事业单位会计基础的同义词,我国企业会计基本准则明确规定,企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。这是因为权责发生制能更好地反映企业年度的收入和支出、盈利或亏损,并且在会计年度末显示会计主体的财务状况。权责发生制会计建立在应计、分配、递延、分期摊销、实现、确认的基础上。这些原则的运用是权责发生制会计和收付实现制会计的主要差异。^①

2. 收付实现制

收付实现制,是指在现金收到或支付时确认交易和事项,并以某一期间收到或支付的现金的差异来计量财务结果的一种会计基础。在收付实现制下,所有的现金收入,不论是何种类型,都在收到现金时加以确认;所有的现金支出,不论是何种类型,都在现金支出时加以确认。

收付实现制具有以下特征:(1)收付实现制作为会计确认的基础,一般用于确认收入或支出。(2)按照收付实现制,所有收到的现金都应计入当期收入,所有付出的现金都应计入当期支出,收入与支出配比后的净收益实际上就是现金收支的净额。(3)在纯粹的收付实现制下,会计只确认实际已发生的现金收支事项,而不反映与现金收支无关的事项,也不考虑未发生的现金收支或虚拟的现金收支。因此,会计实体的全部资产都是现金,没有现金形式以外的资产,也不可能有债权债务。(4)在收付实现制下,不考虑预计收入、预计支出,以及应计收入和应计支出的存在,会计期末根据账簿记录确定本期收入和支出,不存在期末调整对账簿记录产生影响的问题。也就是说,收付实现制不像权责发生制那样,有应计、应付、分配、递延或摊销等特殊程序。^②

【例 1—1】将某事业单位 2×13 年 10 月份发生的部分经济业务分别按照权责发生制和收付实现制计算当月的结余情况,如表 1—1 所示。

① 王晨明:《析政府会计两种确认基础之间的关系》,载《预算管理与会计》,2007(8)。

② 李心合:《财务会计理论创新与发展》,227~228 页,北京,中国商业出版社,1999。

表 1—1 权责发生制和收付实现制比较金额 单位：元

经济业务	权责发生制		收付实现制	
	收入	费用	收入	费用
1. 以银行存款预付下半年报刊费 200 元。				200
2. 预提本月银行借款利息 400 元。		400		
3. 支付本月水电费 600 元。		600		600
4. 收到上月应收款 1 000 元。			1 000	
5. 取得服务收入 5 000 元，存入银行。	5 000		5 000	
6. 以银行存款支付上月水电费 350 元。				350
结余	5 000－（400＋600） ＝4 000		（1 000＋5 000）－（200 ＋600＋350）＝4 850	

新准则第九条规定：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。

四、事业单位会计信息质量要求

会计信息质量要求是指财务报告提供的会计信息对使用者决策有用而应具备的基本特征。财务报告是向使用者传送财务信息的工具，为了使财务报告传送的信息发挥其应有的作用或达到应有的效果，财务报告传送的信息必须具有某些质量特征。

（一）可靠性

新准则第十二条指出：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。

可靠性是对会计信息质量的基本要求。财务报告提供的各种信息是投资者、债权人、政府、各类经济管理部门以及事业单位内部管理者进行决策的依据。如果会计信息不能真实客观地反映收入支出活动的实际情况，势必无法满足有关各方进行决策的需要，甚至可能导致错误的决策。

（二）全面性

新准则第十三条指出：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

新准则第十四条指出：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。

为了保证会计信息的及时性，事业单位应做好以下三方面的工作：一是要及时收集会计信息，对于各种生产经营活动，应判断其性质，决定是否将其纳入会计系统，并及时收集整理各种原始凭证；二是对已经发生的经济业务应及时加工处理，不得拖延和积压；三是将编制完毕的财务报表及时传递给使用者。

（四）可比性

新准则第十五条指出：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。

同类事业单位中的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，确保同类单位的会计信息口径一致，相互可比。

（五）相关性

新准则第十六条指出：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。

会计信息的价值在于其与经济决策相关，有助于人们做出各种决策。当使用者通过信息评估过去、现在或未来的事件或者通过信息确认或纠正使用者过去的评价，影响到使用者的经营决策时，信息就具有相关性。

（六）明晰性

新准则第十七条指出：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。

提供会计信息的目的在于使用，要使用会计信息必须了解会计信息的内涵，这就要求会计核算和财务报告必须清晰明了，便于理解。

五、事业单位会计要素

会计要素是指会计核算的具体对象，也就是财务报表列示的内容。因此，会计要素有时又称为财务报表要素。按照我国新准则的规定，会计要素分为资产、负债、净资产、收入、支出或者费用。

（一）资产

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。事业单位的资产按照流动性，可分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计在1年内（含1年）变现或者耗用的资产。非流动资产是指流动资产以外的资产。

（二）负债

负债是指事业单位所承担的能以货币计量的、需要以资产或者劳务偿还的债务。事业单位的负债按照流动性，可分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债。非流动负债是指流动负债以外的负债。

（三）净资产

净资产是指事业单位资产扣除负债后的余额。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。

（四）收入

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。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。