

事业单位财务会计

SHIYEDANWEICAIWUKUAIJI

李育森 编著
李祥义

周国光 主审

6
西北大学出版社

前 言

《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》及《事业单位财务制度》、《事业单位会计制度》的颁布与实施,标志着我国事业单位财务会计改革获得了突破性进展。

为适应当前事业单位财务会计改革的需要和促使事业单位进一步加强会计核算与财务管理,提高资金使用效益,保障事业单位健康发展,我们根据《事业单位财务规则》、《事业单位会计制度》,并结合事业单位财务会计工作实践编著了《事业单位财务会计》一书。

全书共分八章。第一章总论;第二章单位预算;第三~第七章按事业单位会计五要素即资产、负债、收入、支出、净资产分设五章;第八章会计报表及分析。其中:第一、四、五、六章由李育森编著;第二、三、七、八章由李祥义编著。全书由周国光教授主审。

本书紧密联系事业单位财务会计法规制度,注重实用性和理论性的结合,满足对财会人员素质培养的专门化和通用化需要。可作为高等院校会计学专业教材,也可供事业单位财会人员培训用书或学习参考。

在编著过程中,交通部财会司的领导,给予了热情地关怀和大力支持,交通部财会司徐文兴、杨省世、曹玉等同志提供了宝贵资料;同时,也得到了西安公路交通大学财务处谢军占、杨芳兰、杨华、吴永红等人的帮助,在此一并致谢!

经济改革方兴未艾,具有中国特色的、科学规范的管理型事业单位财务会计模式和运行机制正处于不断探索之中,加之编者水平有限,书中难免存在一些不足之处,敬请读者给以批评指正。

编 者

1998年2月于古城西安

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 事业单位会计的概念	(1)
第二节 事业单位会计改革简介	(5)
第三节 会计核算基础及会计要素	(10)
第四节 事业单位的会计科目	(19)
第五节 事业单位会计凭证和会计账簿	(23)
第二章 单位预算	(33)
第一节 单位预算的涵义及特征	(33)
第二节 单位预算编制原则与方法	(41)
第三节 单位预算编制和审批程序	(54)
第四节 单位预算执行与调整	(56)
第三章 资产	(61)
第一节 资产概述	(61)
第二节 流动资产	(64)
第三节 对外投资	(94)
第四节 固定资产	(101)
第五节 无形资产	(115)
第四章 负债	(128)
第一节 负债概述	(128)
第二节 借入款项	(131)
第三节 应付及预收款项	(133)

第四节 应缴款项	(138)
第五章 收入	(148)
第一节 收入概述	(148)
第二节 拨入款项	(152)
第三节 业务收入	(158)
第四节 附属单位缴款	(165)
第六章 支出	(168)
第一节 支出概述	(168)
第二节 拨出款项	(172)
第三节 业务支出	(175)
第四节 调剂性支出	(197)
第七章 净资产	(203)
第一节 净资产概述	(203)
第二节 事业基金	(208)
第三节 固定基金	(212)
第四节 结余及其分配	(214)
第五节 专用基金	(219)
第八章 会计报表及分析	(231)
第一节 会计报表概述	(231)
第二节 资产负债表	(237)
第三节 收入支出表及其附表	(243)
第四节 会计报表分析	(250)
主要参考书目	(261)

第一章 总 论

第一节 事业单位会计的概念

一、事业单位的定义、特征及类别

1. 事业单位的定义

事业单位一般指受国家行政机关领导,但不具有社会生产职能和国家事务管理职能的、直接或间接地为上层建筑、生产建设和人民生活服务的单位。

2. 事业单位的特征

事业单位主要是以精神产品和各种劳务形式向社会提供生产性服务。因此,它既不同于企业单位,也不同于行政单位,它具有以下特征:

首先与企业单位比较:事业单位不具有生产职能,一般不提供物质产品。虽然它提供的服务与社会生产有关,但是多为间接服务,事业单位出资者出资的目的是让其直接或间接地为上层建筑,生产建设和人民生活服务。如:科研、文教为国家上层建筑服务,以其提供的知识、科研成果为生产建设服务,以其提供的卫生及其他福利事业为人民生活服务,出资者不要求回收资财。事业单位进行的业务活动不以盈利为目的,而是以实现社会效益为宗旨。

其次与行政单位比较:事业单位和行政单位均不具有社会生产的职能,但是,行政单位有着组织社会公务活动的职能,从而负

有国家的行政管理,组织和调控国民经济运行和发展,指导全社会的精神文明建设,维持公共秩序等职能,而事业单位则不具有国家事务管理职能。同时,事业单位虽不提供物质产品,但其业务活动能创造价值,事业单位具有一定的生产性。事业单位虽然以实现社会效益为宗旨,不以盈利为目的,但是它却实行有偿服务,有一定的经营性,并要实行经济核算。

3. 事业单位的类别

我国的事业单位包括经济建设事业单位,文化教育、科学卫生事业单位,社会福利救济事业单位和其他事业单位。

经济建设事业单位包括为农业服务的农垦、畜牧、农机,以及种子、园艺、兽医等单位;为水产服务的技术、渔政等单位;为工业、交通、商业、水利、气象等方面服务的事业单位,以及上述这些单位或部门所属的科研单位和专业学校。还有广义的为经济建设服务的地质、勘探、设计、测量、地震、水文、计量、环保单位及所属的科研、教学单位等。

文教科学卫生事业单位包括科研系列的自然科学、社会科学等其他各种科研单位;教育系列的高等院校、中等专业学校、技工学校、中小学校、幼儿教育等单位;文化系列的出版、文物、博物馆、广播电视、各文艺演出单位、各文艺活动场所、各体育训练机构和场所等;卫生系列的医院、卫生院、防疫站、药品检验、妇女保健、计划生育等单位。

社会福利救济事业单位包括残疾人及老年人抚养单位、殡葬单位、社会救济、优抚事业单位等。

其他事业单位包括与社会生活相关的交通管理、劳改、劳教、民兵建设、民间公证、社会咨询、法律服务等单位。

二、事业单位会计的概念、核算范围及分级

1. 事业单位会计的概念

事业单位会计是指我国各级各类事业单位核算、反映和监督事业单位各项经济业务活动,实现社会效益整体提高的一种非企业单位会计。它是我国预算会计的一个组成部分。

从事业单位会计的概念可看出:事业单位会计的主体是我国的各级各类事业单位;会计的客体是事业单位的各项经济业务;会计的职能是核算、反映和监督;会计的目的是提高整体社会效益;会计的本质属性是一种非企业单位会计。

我国的两大类会计体系,一个是企业会计,另一个是预算会计。而新的预算会计体系又分为各级人民政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计、国库会计和收入征解会计五类。

2. 事业单位会计的核算范围

事业单位的“两则”和“两制”的颁布明确了事业单位财务管理和会计的核算范围是中华人民共和国境内的各级各类国有事业单位。但《事业单位财务规则》第四十四条又规定:“接受国家经常性资助的非国有事业单位和社会团体,依照本规定执行;其他非国有事业单位和社会团体,可以参照本规则执行。”

“两则”和“两制”之所以这样规定,是因为我国的事业单位是国有事业单位占据主导地位,财政是事业发展资金的主要来源渠道,事业单位财务管理要以预算为中心,管好用好财政拨款和其他国有资产仍然是事业单位财管管理的主要任务。各种非国有性质的事业单位,一是所占的比重较小;二是其单位性质需要科学界定,有的属于事业单位的性质,有的则以盈利为目的,属于企业性质;三是筹资方式和管理内容与国有的事业单位不同。而我国有部分非国有事业单位和社会团体,得到了国家经济性资助,财务管理方面一直是执行国有事业单位的财务管理制度。因此,《事业单位财务规则》第四十四条又作了上述的补充规定。

3. 事业单位会计的分级

事业单位的会计组织系统,根据经费领拨和预算管理的关系

分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

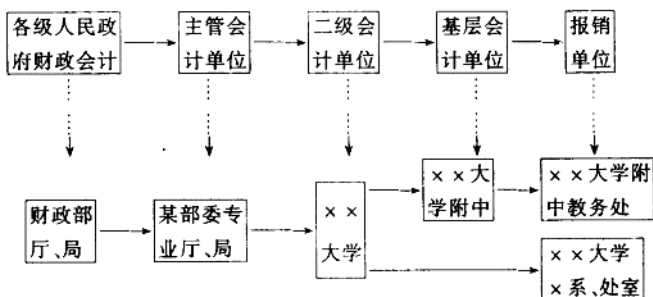
主管会计单位是指向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系,下面有所属会计单位的单位。

二级会计单位是指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事业单位。

基层会计单位是指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事业单位。

以上三级会计单位实行独立会计核算,负责组织本部门、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。

事业单位会计的分级可用下图表 1—1 表示:



图表 1—1

主管会计单位直接与财政会计发生关系,它从财政会计取得的预算经费,既包括本单位的经费,又包括由它转拨的所属单位经费。主管会计单位不仅有权支配本单位的经费,还有权支配所属会计单位的经费。同时,主管会计单位要接受同级财政会计的指导和监督,其本身也要担负起所属会计单位的指导和监督。

二级会计单位与主管会计单位发生资金领报关系,它通过主管会计单位转拨而取得预算资金,且领报的资金也为本单位的经

费与转拨给所属单位经费之和。因此,二级会计单位除有权支配本单位经费以外,还具有对所属单位经费的控制权,其本身要接受主管会计单位的指导和监督,同时又有着对所属会计单位的指导和监督权。

基层会计单位隶属于主管会计单位或二级会计单位,与其发生资金领报关系,基层会计单位从上级单位取得的经费只是本单位的经费,它也只有对本级会计单位的经费有支配权,并接受上级会计单位的指导和监督。

第二节 事业单位会计改革简介

从建国初期以来,我国事业单位会计经过 40 多年的改进和完善,已经形成了较为完整的会计组织体系和制度体系,形成了比较符合我国国情的单位会计理论和方法体系,培养了一支百万人的预算会计队伍,在社会工作中发挥了重要的作用。但是,随着我国经济体制改革的逐步深入,社会主义市场经济的建立和发展,国际交流的增加,财政分配格局和单位财务管理形式都在发生重大变化。在这种情况下,现行的有关制度及运行机制已不能适应客观情况发展的要求,迫切需要按照社会主义市场经济的要求进行改革。

一、事业单位会计改革的必要性

1. 市场经济体制建立,事业单位发展变化的客观需要

市场经济的建立和发展,使事业单位在业务内容上发生了很大的变化,主要表现在:过去主要靠国家财政预算拨款的事业单位已有很多面向市场开展业务,呈现了多渠道筹集资金办事业的态势,事业单位需要拥有更大的自主权,面向市场,开展业务,要以收抵支,核算成本,向国家缴纳收入等。作为以财政资金运转为主要

核算对象的行政事业单位会计,其核算范围、核算程序和核算方法却仍囿于传统的预算资金,使会计涵盖的范围和所提供的会计信息不够系统、全面和完整,影响了会计信息应有的决策价值。

2. 宏观经济管理要求事业单位会计进行变革

过去事业单位的财务管理方式采用的是全额预算管理,差额预算管理和自收自支管理三种方式,依以上方式又有三种不同的会计制度,这三种会计制度各有自己的会计科目和报表体系,使本来并不复杂的事业单位会计却有了很多的门类和会计核算方式,形成了异常纷乱复杂的综合体系。这样全面了解事业单位会计的难度绝不逊于了解企业会计。这种局面又构成了事业单位会计和其财务管理方式之间相互割据,难以交融的局面,为了改变这种局面,使事业单位会计信息有更大范围的可融性和可用性,使国家宏观经济管理部门易于得到各种信息资料,从而易于进行宏观经济管理。

3. 事业单位加强内部管理的需要

目前,事业单位会计核算的基础工作较为薄弱,现行预算会计的制度下的会计信息又不够全面,无法满足事业单位领导的需要,而事业单位的增收节支,开源节流,则需要从会计信息里找出自身存在的问题和答案。通过会计核算机制的改革,来促进事业单位加强财务收支管理,进一步提高在市场经济中发展的能力。

4. 国际交流的需要

现行预算会计制度包括的事业行政单位会计制度是我国特有的一种会计制度,在会计记账方法、会计要素分类、会计科目设置、会计记账基础和会计报表体系等方面,与国际上通用的一般会计原则和核算方法有较大的差异,使我国的预算会计信息很难与国际会计信息进行直接比较,不利于借鉴国际上预算会计管理的成功经验。再就是我国企业会计的先行改革,使事业单位会计与国际惯例接轨的要求更加迫切。

二、事业单位会计改革指导思想与目标

1. 事业单位会计制度改革的指导思想

本次事业单位会计改革的指导思想是：坚持社会主义方向，适应社会主义市场经济体制的发展需要；总结建国以来我国事业单位会计的工作经验，继承行之有效的核算和管理方法；从我国事业单位会计的实际情况出发，吸收企业会计改革的成功经验和借鉴国际上非盈利组织会计的习惯做法，既要改革创新，又要继承发扬。

2. 事业单位会计改革的目标

通过改革，使事业单位会计工作符合社会主义市场经济条件下事业单位经济活动的需要，使其具有中国特色，科学规范的管理模式和运行机制，以利于加强预算管理和国家宏观经济管理，加强事业单位财务管理和促进建立自我发展、自我约束机制，提高资金使用效果，促进事业单位的发展。

为了实现上述目标，当前改革的重点是：根据《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国预算法》的规定，调整预算会计的组织体系；规范事业单位会计核算方法；提高事业单位会计信息质量。

三、事业单位会计改革的主要内容

1. 我国预算会计的改革是以《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国预算法》为前提，调整预算会计组织体系，规范预算会计核算方法，提高预算会计信息质量。依以上两法，国家财政部会同有关部门先后制定了各级人民政府财政会计制度、行政单位会计制度、国库会计制度和收入征解会计制度。对事业单位，财政部先制定《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》。依据以上“两则”再行根据事业单位的行业特点制定相应的事业单位财务制

度和事业单位会计制度。也就是在预算会计改革中我国实行分类的准则与制度相结合的总体改革模式,即不制定统一的预算会计基本准则,仅对事业单位制定财务规则和会计准则,行政单位和财政部门等实施会计制度。采取这种体系模式的理由是:事业单位会计形式多种多样,而且有些事业单位逐步向企业会计靠拢,所以要单独制定“两则”,再用“两则”统驭各行业的制度。而行政单位和财政部门有很强的统一性和强制性,需要改革的内容不如事业单位迫切,因此,仍需要会计制度来规范。同时要制定一个预算会计基本准则,包罗万象,内容庞杂,不好规范,难度大,目前还不具备。现不搞总的预算会计基本准则也不影响总的预算会计的综合平衡。

因此,改革后的预算会计工作法规体系是以会计法和预算法为前提,制定由各级人民政府财政会计制度、行政单位会计制度及事业单位“两则”和各行业事业单位财务制度和会计制度等多种既有准则,又有制度的预算会计法规体系。

2. 理顺会计与财务的关系

现行预算会计制度中包含了不少财务的规定,如三种预算管理形式及其相关政策,通过改革,《事业单位财务规则》规范了事业单位的财务行为,加强了单位的财务管理,《事业单位会计准则》则是规范事业单位的会计核算,保证了会计信息质量。

3. 明确会计主体及核算对象

现行预算会计制度的会计主体不清楚,其核算对象是以国家预算资金为基础和中心的,《事业单位会计准则》则规定:事业单位的各项资金和财产均应纳入单位的会计核算,会计核算应当以事业单位自身发生的各项经济业务活动为主体。

4. 规定会计核算的一般原则

为了确保事业单位的会计信息,这次改革对事业单位的会计核算进行了基础性规范,共包括 11 条一般原则:客观性原则;适用

性原则;可比性原则;一致性原则;及时性原则;清晰性原则;收付实现制和权责发生制原则;配比性原则;专款专用原则;历史成本原则;全面性和重要性原则。

5. 确定会计要素并加强对各要素的管理

现行预算会计未明确会计要素问题,只是使用会计等式:资金来源 - 资金运用 = 资金结存。改革后的事业单位会计准则确定了五大会计要素,即资产、负债、净资产、收入、支出,与国际上通用的做法保持了一致。在确定了会计要素后并加大对各要素的管理,尤其是对收入和支出要素的管理。

6. 改变记账方法

改革后的记账方法为借贷记账法,这种方法主要是以“借”和“贷”作为记账的符号记录各项经济业务,以“有借必有贷、借贷必相等”为其记账规则。收付记账方法虽然通俗易懂,但只能采用差额法来试算平衡,处理过程复杂,适用于单纯的预算收支。采用借贷记账法,适应了市场经济的需要,有利于国内通用和国际交流,同时简化了会计核算过程,也有利于会计电算化的普及和推广。

7. 建立新的会计核算平衡公式

会计要素的确定,带来了与之相应的新的会计等式,即,资产 = 负债 + 净资产,收入 - 支出 = 结余,合并扩展后为:资产 = 负债 + 净资产 + (收入 - 支出)。

8. 设置统一的会计科目

现行事业行政单位会计制度,按三种预算管理形式分别设置不同的会计科目,改革后的事业单位会计制度依照《事业单位财务规则》规定确定的:国家对事业单位实行核定收支、定额或定项补助,超支不补,结余留用的预算管理办法。不再区分事业单位种类,取消了按全额预算管理单位、差额预算管理单位和自收自支预算管理单位设置的三套会计科目,而使用统一的会计科目和方法。将事业单位对各种不同来源的资金分别核算,各自平衡改为在对

各项资金分别设置相应科目的基础上,统一核算,综合平衡。

9. 事业单位的各项资金实行统一核算,统一管理,综合平衡

现行事业行政单位会计制度规定:单位的预算内、外资金应分别核算各自平衡。由此引起的问题是,形成一个单位两套账,好像一个单位存在两个甚至多个会计主体。而这两套账又按各自的管理系统分别汇总报账,因而会计提供的资料和信息不能完整全面地反映单位的收支全貌,在一定程度上影响上级单位或主管部门对单位的全面评价与考核,甚至影响到宏观决策。实行各项资金统一管理,有利于加强财政的宏观调控;有利于单位加强资金的全面管理,统筹安排,合理使用各项资金;有利于单位综合考核资金使用效果;有利于单位提供完整的会计信息资料。

10. 改进会计报表体系

现行事业行政单位的会计报表是以资金活动情况表、经费支出决算明细表、基本数字表为主,辅之以拨入经费增减情况表、预算外资金收支决算表、业务收支汇总表、收益表、专项资金收支表等,这是不同预算管理方式下形成的不同会计报表体系。改革后的事业单位会计报表体系统一为:资产负债表、收入支出表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。

第三节 会计核算基础及会计要素

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也称作会计假设或会计假定,是组织会计核算工作应具备的前提条件,它是一种按照规定的会计行为方式进行客观有效会计活动所必需的合理推断或人为的规定。其内容有四项:会计主体假定、持续进行假定、会计分期假定和货币计量假定。也就是说:会计核算首先要确定会计工作的服务对象和

范围,采用货币作为统一的计量尺度,在持续进行的条件下选择适当的会计方法对单位的日常经济业务进行计算、记录和反映,并定期编制出公允、完整、及时准确的会计报表。

1. 会计主体假定

会计主体假定是指会计一定要为之服务的特定单位。明确会计主体是组织会计核算工作的首要前提。会计只为其主体记账并编制报表,就是每一个会计主体不仅能和其他会计主体相独立,而且能独立于其本身的出资者之外。事业单位会计准则规定:事业单位会计核算应当以事业单位自身发生的各项业务为对象,记录和反映事业单位自身的各项经济活动。这样,会计主体就为会计工作的开展确定了空间范围。会计主体具有独立性、实体性和统一性的特点。会计主体与法律主体(法人)不是等同的概念。它们的关系是所有的法人都应该是会计主体,但有的会计主体不一定是法人。

2. 持续进行假定

持续进行假定是指在正常情况下,事业单位将按照既定的方针和预定的目标一直进行下去,而不会划、转、撤、并进行清算。即事业单位在进行会计工作时以会计主体在可以预见的未来不会面临划转撤并清算为前提,因此,事业单位会计准则第五条规定: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。有了这个前提假定,事业单位会计主体所持有的资产将按预定目的在正常业务活动过程中被耗用、出售或转让,它所承担的债务如期偿还。这样,就为各种费用分配方法的确定提供了依据,也正是在这一前提下,才建立起了会计确认和计量的原则。但是,在市场经济或国家需要的条件下,国家可以对事业单位因隶属关系改变,成建制划转、转为企业管理或撤销、合并等清算,在这种特殊情况下持续进行假定前提就不能成立,而只能用另外的特殊会计准则进行会计处理。

3. 会计分期假定

会计分期假定是指人为地把持续不断进行的事业单位业务活动划分为一个一个首尾相接、等间距离的期间,即会计期间,以便分期地确定收入、支出和结余,分期地确定各期初、期末的资产、负债和净资产的数量,及时进行结账和编制会计报表。会计分期规定会计核算的时间范围是适时总结单位业务活动或预算执行情况的重要前提条件之一,也只有规定了固定的会计期间,才能把各期的预算执行结果进行比较。事业单位会计准则规定:事业单位会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。会计年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。

4. 货币计量假定

货币计量假定是指会计主体的业务活动及结果必须通过货币予以综合反映。计量,一般可用实物计量,劳动计量,或货币计量三种,但会计计量只能以货币为统一计量单位。货币计量前提包括三个方面的内容:(1)货币作为计量单位是会计计量的基本单位,其他计量是辅助的计量;(2)会计主体存在多种货币或某些业务是用外币折算时,需要确定一种货币为记账本位币;(3)货币计量是指借助价格来完成,在此,货币计量也包含着币值稳定的假定,即假定货币本身的价值是稳定的,货币的购买力的波动可以不予考虑。按照国际会计惯例,当货币本身的价值波动不大,或前后波动基本能相互抵销时,会计核算中可以不考虑这些波动。但在发生恶性通货膨胀时,就要采用特殊的会计准则进行处理。我国事业单位会计准则规定:事业单位会计核算以人民币为记账本位币。发生外币收支的,应当折算为人民币核算。这条规定与我国企业会计准则中关于货币计量的规定是不同的。我国企业会计准则规定:企业会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以外币为主的企业,也可以选一种外币作为记账本位币,但编制的会计