



预算会计改革丛书

Y
S
K
J
G
G
C
S

事业单位会计 理论研究

刘积斌 主编

Y
S
K
J
G
G
C
S

中国财政经济出版社

图书出版编目(CIP)数据

事业单位会计理论研究/刘积斌主编. —北京:中国财政
经济出版社,1997.9

ISBN 7-5005-3644-5

I. 事… I. 刘… III. 行政事业单位-会计-理论研究 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 23294 号

中国财政经济出版社出版发行

(版权所有 翻印必究)

北京富瓷快速印务有限公司印刷

850×1168 毫米 32 开 9.5 印张 227 千字

1997 年 9 月第 1 版 1997 年 10 月北京第 1 次印刷

印数:17000 册 定价:20 元

ISBN 7-5005-3644-5/F·3347

(图书出现印装问题,本社负责调换)

总 序 言

在当前全党全军全国各族人民认真学习贯彻党的第十五次全国代表大会精神,高举邓小平理论伟大旗帜,把建设有中国特色社会主义事业全面推向 21 世纪的重要时期,财政部预算司完成了《预算会计改革丛书》的组织编撰任务,向党的十五大献上了一份厚礼。

社会主义市场经济的发展客观上要求我们要加快预算会计改革的步伐。预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央与地方各级政府预算以及事业行政单位收支预算执行情况的会计,是我国两大类会计体系之一。建国以来,经过 40 多年的改进和完善,我国形成了较为完整的预算会计组织体系和制度体系,形成了比较符合我国国情的预算会计理论和方法体系,在我国预算管理工作中发挥了重要作用。但是,现行的预算会计制度是计划经济条件下的产物,它与计划经济体制是相一致的,随着社会主义经济体制的建立和完善,我国对财政体制、税收制度进行了重大改革,预算会计主体的经济业务内容和客体的运行方式也随之发生了巨大变化。在这种情况下,现行的预算会计制度及运行机制,已经不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体制的要求进行改革。

预算会计改革作为财政经济改革的一个重要方面,对于健全

国家预算管理,强化预算约束机制,加强国家宏观经济调控,保障社会主义市场经济的有效运行和社会事业的健康发展有着重大的意义。经过几年时间的精心准备,财政部制定了包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》在内的新的预算会计制度,并将于1998年1月1日在全国范围内统一实施。新的预算会计制度总结了建国以来我国预算会计的基本经验,继承了行之有效的核算方式和管理方法,从我国预算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公共会计的习惯作法,总体上基本适应了社会主义市场经济体制的要求,将极大地促进我国预算会计工作水平的提高和经济活动的良好开展,对我国的预算会计工作乃至整个财政工作将产生深远的影响。

这次预算会计改革内容很多,涉及到每一个预算单位和预算会计人员。《预算会计改革丛书》旨在帮助各级政府、财税部门以及与预算管理有关的单位认真学习好、宣传好新的预算会计制度,让每个预算会计人员都熟悉新制度。

财政部部长刘仲藜对编撰《预算会计改革丛书》十分重视,百忙中为丛书题写了书名。最后,我们希望社会各界和广大预算会计工作者要充分理解这次预算会计制度改革的必要性和重要意义,积极支持新制度的出台实施。同时,也要以这次改革为契机,充分发挥预算会计的职能,使我国预算管理工作再上一个台阶。

预算会计改革丛书编写组

1997年10月6日

目 录

第一章 事业单位会计改革与会计准则概述·····	(1)
第一节 事业单位的概念·····	(2)
第二节 预算会计与事业单位会计·····	(10)
第三节 事业单位会计改革·····	(19)
第四节 事业单位会计准则·····	(27)
第二章 事业单位会计目标及会计核算的基本前提·····	(36)
第一节 事业单位会计信息的使用者·····	(36)
第二节 事业单位会计目标·····	(41)
第三节 事业单位会计核算的基本前提·····	(48)
第三章 事业单位会计信息的质量要求与会计核算的一般原则·····	(57)
第一节 事业单位会计信息的质量要求·····	(57)
第二节 关于会计信息质量要求的一般原则·····	(65)
第三节 事业单位会计核算的其他原则·····	(71)
第四节 会计核算一般原则的相互比较与分析说明·····	(75)
第四章 事业单位会计的基本要素·····	(78)
第一节 事业单位会计要素的一般特点·····	(78)
第二节 资产负债表要素·····	(82)
第三节 收入支出表要素·····	(108)
第五章 资产·····	(117)
第一节 资产概述·····	(117)
第二节 流动资产·····	(123)
第三节 对外投资·····	(140)
第四节 固定资产·····	(143)

第五节 无形资产.....	(149)
第六章 负债.....	(158)
第一节 负债概述.....	(158)
第二节 流动负债.....	(167)
第三节 长期负债.....	(182)
第七章 净资产.....	(191)
第一节 净资产概述.....	(191)
第二节 事业基金.....	(196)
第三节 固定基金.....	(200)
第四节 专用基金.....	(204)
第五节 结余.....	(209)
第八章 收入.....	(214)
第一节 收入概述.....	(214)
第二节 收入的确认与计量.....	(223)
第三节 经营收入的折扣、折让和退回.....	(235)
第四节 收入的年终结转和披露.....	(239)
第九章 支出.....	(242)
第一节 支出概述.....	(242)
第二节 支出的确认与计量.....	(247)
第三节 成本计算方法.....	(252)
第四节 期间成本与税金.....	(258)
第十章 会计报表.....	(261)
第一节 会计报表概述.....	(261)
第二节 资产负债表.....	(267)
第三节 收入支出表.....	(276)
第四节 会计报表附表.....	(280)
第五节 会计报表附注.....	(288)

第一章 事业单位会计改革 与会计准则概述

随着我国经济体制改革的不断深入进行,会计改革的问题不可避免地被摆在我们的面前。1992年在邓小平南巡讲话的推动下,一场轰轰烈烈的企业会计改革在神州大地展开了。经过几年的努力,企业会计改革取得了令人瞩目的成绩。同时,作为预算会计重要组成部分的事业单位会计与市场经济严重不适应的情况日益突出。因此,中国企业会计改革的帷幕刚刚揭开,事业单位的会计改革马上就提到议事日程上。

会计作为人们主观见之于客观的活动,是社会经济管理活动的重要组成部分。社会主义的中国从计划经济体制下解脱出来,通过进行史无前例的经济体制改革实现向市场经济的转变,实施了对外开放、对内搞活的经济政策,使得社会生产力发生了前所未有的发展。多种经济成分的产生、企业组织形式的变化、经营管理的现代化以及国际经济环境的影响,所有这一切都使得会计理所当然、不可避免地进行根本性的改革。

在现代社会的经济生活中,各种经济活动、各个经济实体之间都存在着密不可分的联系,如果我们把会计作为一个整体来看待,那么会计改革就必须被看成一个系统工程。企业会计与预算会计是会计的两大基本分支,企业会计的改革必然影响预算会计的活

动。因此可以说,企业会计改革帷幕的揭开标志着会计改革的开始,预算会计改革将会掀起又一次会计改革的浪潮。研究事业单位会计改革问题就是整个预算会计改革活动的重要组成部分。

第一节 事业单位的概念

一、事业单位的概念

目前大多数人持有的事业单位概念是中国特有的。现代汉语词典给事业单位所下的定义是“特指没有生产收入,由国家经费开支,不进行经济核算的”单位。(《现代汉语词典》,商务印书馆,1979年版,P·1042)这个定义主要包括三层意思:

第一,从单位的性质来看,事业单位不是从事生产经营的单位,它一般不提供物质产品,或者虽然提供物质产品但是作为新知识、信息、技术的载体来提供,从事生产经营不具备经常性,其社会职能不属于生产经营,因此它的收入主要不是生产性(或经营性)收入;

第二,从资金的来源看,事业单位的资金来源是国家的财政拨款,属于国家财政开支的范围,按照事业单位所从事的任务可以从财政得到资金的支持,因此它不存在成本补偿的问题;

第三,事业单位不需要向国家或其他任何人分配盈余,不需要进行利润的计算,事业单位的所有权理所当然地归国家所有。

很明显,上述事业单位的定义虽不完善,但反映了计划经济体制的情况。在指令性计划经济条件下,国家力图对社会所有的组织结构进行全面的、指令性的计划管理。当然,这样做的前提条件是公有制经济成分在社会中占有主导地位。解放初期,为了保证公有

制经济成分占社会主导地位,我国在全社会范围内对企业单位实行了公私合营,并且在此基础上实行严格的计划经济,统收统支、利润上交、费用成本严格控制。对于事业单位则实行统收统支、全额预算。全国范围内的事业单位基本上是国家投资兴办的,基本上属于全民所有制。

但是,经过改革、开放的浪潮冲击,我国的计划经济体制已经开始向市场经济转变,社会经济成分构成的情况已经发生了根本性的变化,国家对事业单位的投资逐年相对减少,部分事业单位已经得不到国家的预算拨款,或者国家预算拨款只占其经费来源的很小部分,甚至有部分事业单位不是由国家投资兴办。所以,重新研究事业单位的概念是很有必要的。

国内学术界在研究事业单位会计方面的投入很少,主要是受到传统政治经济学的影响,片面强调社会发展的动力是社会再生产过程的生产领域,将主要的注意力放在生产领域的企业单位会计方面,而对于事业单位会计研究较少。在研究事业单位会计的人们中间,研究的角度和观点有各式各样的,但是大多数人主要从两方面进行比较。

首先将事业单位与企业单位比较,那么一方面可以将是否以营利为目的作为区分事业单位和企业单位的标准,企业是以取得利润为目标的,事业单位不是以营利为目的;同时,另一方面又以是否从事生产职能来划分事业单位和企业单位。企业的经济活动就是生产经营活动,事业单位不具备社会生产的职能,尽管有些事业单位提供的服务与社会生产相关,但是大多为间接服务,在我国政府公布的产业分类中,事业单位一般都划为“第三产业”,它一般都从事社会公益事业、福利事业。也有一些事业单位虽然从事生产经营活动,但那是为了从事科学研究工作而必须作的,其主要任务不是生产经营活动。

然后,将事业单位与行政单位比较,那么可以将是否具有国家行政管理的职能、是否具有行政权力作为区分事业单位和行政单位的标准。所谓国家行政管理职能是指依靠国家赋予的权力和财政资金,组织和调控国民经济的运行和发展、维护社会公共秩序、指导社会文化及精神文明建设。从本质上说行政单位具有领导、组织社会公务活动的职能和行政权力,事业单位不具备行政管理权力。尽管由于我国特定的历史条件造成有些事业单位从事的活动涉及国家管理职能,但是从本质上看它并不具有行政权力,只是由于一些原因在某些场合、某些时期接受国家的委托,代行部分国家行政权力。在较长一段时期,由于我国的特殊原因造成政治体制、法律制度不健全,有些事业单位代行行政单位的职权,造成行政、事业单位理论概念界限不清,在实际社会生活中甚至混称为行政事业单位,随着经济体制改革的深入进行,行政单位与事业单位已经完全成为两个不同的概念了。

在我国无论是实行计划经济体制还是实行社会主义市场经济体制的条件下,事业单位都是社会不可缺少的组成部分,它大致可以分为科研、文化、教育、卫生、农业、水利、林业以及其他几个类别。

科学研究事业单位包括研究自然科学、社会科学等方面的科研单位,它所包括的范围极为广泛,从事经济建设的各个部委的科研院所都在其中;文化事业单位包括博物馆、文物保管研究单位、广播电视单位文艺团体、文艺活动场所、体育训练机构及场所;教育事业单位包括各式各样的高等学校、中小学校、职业学校、幼儿保育教育单位;卫生事业单位包括医院、防疫站、药品检验、妇幼保健、计划生育等单位;经济建设方面的事业单位包括种子推广站、技术推广站、气象服务单位、地质、勘探、地震、水文、计量、环境保护等等单位。除此之外,还应该包括福利院、孤儿院、社会救济机构

等社会福利事业单位和各种社会团体。

在高度集中的计划经济体制和统收统支的财政体制下,绝大部分的事业单位均属于国家所有,甚至实行过收支两条线的管理办法(花钱由国家拨款、收入全部上交)。改革开放以后,我国逐步走向社会主义市场经济的轨道,国家不可能继续包办全部事业单位,在财政上也不可能继续全部承担事业单位的开支。因此,国家采取了改革措施,严格划分行政单位与事业单位的界限,将一部分事业单位转变为企业或者实行企业化管理,逐步减少事业单位的国家财政拨款,促使事业单位面向市场去筹集资金,同时也允许成立了相当多的非国家投资或者非国有的事业单位。在现实经济生活中,事业单位与全民所有制的事业单位已经不能划等号了。

事业单位在我国是社会存在不可缺少的组成部分,它直接或者间接地为经济建设服务,为人民生活服务。缺少这种服务,整个社会就不可能正常地运行。我国的事业单位在组织形式上一般都表现为一定的机构,接受某一个行政部门的领导或者制约。因此,国家各个部门都非常重视对事业单位的领导和控制。

如何科学地归纳事业单位的概念是一个需要认真研究的问题。严格地讲,事业单位的称谓并不十分科学。但是,由于长期以来在我国“事业单位”已经成为一种习惯性概念,我们不妨仍然借用这个称谓。因此,我们在这里暂且给事业单位这样一个定义来概括其主要内容:事业单位是不具有社会生产职能和国家管理职能的、不以营利为主要目的的、其资金供给依靠财政拨款或者其他来源,直接或间接为上层建筑和经济基础及人民生活服务的社会组织或机构。

二、非营利组织的概念

我们研究事业单位会计改革问题,无论如何也回避不了对事

业单位概念的探讨。我们研究事业单位的理论问题,就不能不先研究讨论营利组织与非营利组织的概念。营利组织与非营利组织的概念是西方会计理论界提出的,在我们研究会计问题的时候,可以将全部社会组织机构会计分为两大部分,一部分是企业会计,即营利组织会计,是以追逐利润为目的;另一部分就是非营利组织会计,它包括企业之外的各种社会组织机构的会计,它包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,这是一种广义的非营利组织概念(还有一种狭义的非营利组织概念,就是仅仅包括事业单位)。

营利组织与非营利组织的概念是从美国的会计理论中借鉴过来的,所谓“营利”与“非营利”的区分不是按照某个单位组织活动的结果,而是按照其活动的目的,所以非营利组织是指不以营利为目的单位组织,而把以营利为目的单位组织称为企业,非营利组织就是非企业。如果仅仅从字面上来看,在汉语中“营”字有谋求的意思,“营利”就是谋求利润。因此,营利两个字不能写作“盈利”,因为盈利是指单位组织的总收入大于总支出的差额,它反映的是其活动的结果。以某个单位组织活动的目的而不是结果来划分营利组织和非营利组织,是研究非营利组织会计理论的根本出发点。

美国会计学会《非营利组织会计实务委员会报告》中就非营利组织的特征指出:“通常区分营利与非营利的基础,乃是有无营利的动机,非营利组织就其行为上的含义是:①无营利的动机;②无个人或个别拥有组织的股权或所有权;③组织的权益不得任意出售或交换;④通常都不可或被要求直接地或按比例地给予资金捐助者或赞助人以财务上的利益。”请注意,这里所谈的营利动机有着深刻的含义,在形式及实质上都必须无营利动机,活动开始前、过程中以及活动结束后都必须无营利动机。换句话说,非营利组织的内部和外部的任何个人及单位组织都不应该或不可能得到经

济上的利益。

美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第四号“非企业组织财务报告的目标”中，将非企业组织的主要特征归纳成为：

第一，大部分资财来源于资财的供给者，他们不期望收回或据以取得经济上的利益；

第二，业务运营的目的主要不是为了获取利润或利润等同物而提供产品或劳务；

第三，没有明确界定的所有者权益及其出售、转让、或赎回，以及凭借所有权在组织清解时分享一定份额的剩余资财。

综上所述，美国财务会计准则委员会强调非企业组织与企业组织的区别在于，它不为投资者或所有者谋求经济收益，不能给予其投资报酬，甚至不能让其收回投资。投资者在投资创立非企业组织以及继续投资扩大其业务规模时，其经济上的回报并不是投资目的。

我国台湾的会计界将非营利组织称为“非营利事业”，他们认为非营利事业有三个重要特点：

第一，该事业不以营利为目的；

第二，事业的一切资财和权益均为事业所有，对于任何特定的人不能以任何方式给予特殊利益；

第三，不进行损益计算和利润的分配。他们还认为，营利和非营利事业的根本区别不在于事业的组织形态，而在于创业的目的是营利还是非营利。

综上所述，我们可以这样认识非营利组织的主要特征：

(一)非营利组织业务运作的目的不是追求利润，虽然其业务运作的结果可能会有盈利或结余，但是这不是其存在和发展的目的；

(二)非营利组织存在和发展所需要的资财可以来自政府的财政拨款,可以来自捐赠者和自身的收支结余,同时政府及捐赠者并不期望由于所提供的资财获得某种经济上的利益回报,也不期望收回所提供的资财;

(三)非营利组织拥有资财的全部权益,但是它对于所拥有的资财的权益不能转让、出售、并且在某种情况下必须按照资财提供者(政府或捐赠者)的要求运作、管理和处置资财;

(四)非营利组织在其业务运作过程中,都必须按照资财提供者的要求遵循某种约束、限制,以便运用其拥有的资财去完成某种社会公益事业、福利事业,达到该组织成立之目的;

(五)非营利组织可以不进行损益的计算,也不进行利润的分配。

三、事业单位与非营利组织的概念区别

我们国家的事业单位与西方国家的非营利组织之间究竟是一个什么关系?这是一个需要认真研究的问题。目前关于这个问题有三种不同的意见:

第一种意见认为事业单位与非营利组织是一回事,我国的事业单位与西方的非营利组织都不以营利为目的,事业单位的提法不甚科学,所以完全可以在我国直接用非营利组织代替事业单位的提法;

第二种意见认为事业单位与非营利组织完全是两个概念,无论从内涵还是从外延来看,二者相异之处远远大于相同之处,因此不能将二者混为一谈;

第三种意见认为我国的事业单位与西方的非营利组织大同小异,尽管我国的情况比较特殊(从计划经济向市场经济过渡时期,市场经济的基本要素尚不完善),但是从总的情况来看大多数事业

单位与西方所说的非营利组织很相像,因此可以大量借鉴非营利组织的做法。

我们以为第三种看法是正确的。我国的事业单位与非营利组织的区别和联系主要表现在以下几个方面:

首先,我国的事业单位尽管一般也是不以营利为目的,但是其中有相当多的单位还是实行有偿服务,有些单位实行的是以收抵支,对于收入的依赖性很强。甚至在某种情况下一些事业单位必须是“依存”于收入才能生存。这是因为我国的事业单位一般都是资金的供应严重不足,没有稳定的资财供给,部分单位只能依靠自身的业务活动去取得收入。由于事业单位对于一个社会十分重要,即使没有充足的资财来源,国家和社会也不允许事业单位轻易关门倒闭,一方面社会需要事业单位继续存在,另一方面国家和社会又没有足够的财力维持它,这就形成了一个两难定理,解决的办法只能是事业单位为了生存必须千方百计地追求能够足以弥补成本支出的收入。不以营利为目的但要追求足够的收入,这是中国的事业单位的重要特点。西方的非营利组织一般都有足够的资财供给,不以营利为目的其成立的宗旨,如果某一个非营利组织机构资财供给发生严重困难,它就可以破产倒闭,国家一般不去干预。

其次,我国的事业单位包括范围很大,从某种意义上说是一个包容量很大的、含义模糊的概念。虽然经过十几年的体制改革,有的事业单位转为企业,也有的事业单位转为行政单位,但是仍然有相当一批事业单位从事着行政管理的职能,或者明明是企业却归属于事业单位的范畴之内。例如,卫生防疫本身是社会职能、国家职能,但是在我国国家却把卫生防疫站作为事业单位看待;电影院、剧院应该成为企业,成为营利组织,但是我们也把它们作为事业单位来对待。很明显,西方的非营利组织外延没有这样大,主要集中在一些社会公益性、社会福利性的机构。

再次,我国的事业单位主要是由国家包办,基本上属于全民所有制,在人们的观念上,事业单位与全民所有制似乎可以划等号。经过十几年的改革开放,经济体制发生了很大转变,应该承认企业与政府机关的关系发生了根本性的变化。但是,比较而言,事业单位与政府机关的关系仍然很密切,虽然有的事业单位政府拨款只占很小的比例,甚至有些事业单位已经很长时间没有得到政府预算拨款,政府部门对事业单位的管理或者控制依然是很严格的。西方国家的非营利组织可以由政府兴办,可以由私人资助兴办,也可以由社会慈善机构资助兴办。政府与非营利组织之间基本上不存在控制与被控制的关系。

综上所述,似乎可以这样认为,两者之间有很多相同之处,但不完全相同,西方国家的非营利组织完全以是否将“营利”作为划分标准,我国的事业单位并不完全按照这样的标准,所以可以说中国的事业单位是与非营利组织相类似的准非营利组织。

第二节 预算会计与事业单位会计

一、预算会计的沿革

上一节我们概略地论述了我国事业单位的特点,指出我国目前的事业单位不同于西方的非营利组织。我国的事业单位是与预算单位联系在一起的,预算会计是一个大概念,事业单位会计包容于预算会计,要研究我国的事业单位会计改革,就不能不研究预算会计。

预算会计,顾名思义当然是与预算有关的会计。一般的理解,预算会计是与国家预算有关的会计,在我国实际会计工作中预算

会计的适用范围除了包括有预算缴拨款关系的单位,还包括按规定纳入预算管理的单位(后者大多数属于原来有预算缴拨款的关系,后来因为某种原因不再保持缴拨款的关系),根据《中华人民共和国预算法》的规定,中国预算体系由中央政府预算(由中央各个部门的预算组成)、地方各级预算(由省、自治区、直辖市以及下属的州、县、区、乡镇本级政府预算及汇总下级总预算组成)、各部门预算(由下属各单位预算组成)、单位预算组成。这个预算体系可以划分为两个部分,一部分是按照行政区划设置的五级政府总预算,另一部分则是隶属于部门或地区的单位预算。我们习惯上将前者自身的会计称之为行政单位会计,后者称之为事业单位会计,同时将国家专门设置的组织及监督国家预算制定、执行情况的一些机关(如各级政府财政、税务、海关等)的会计称为总预算会计。

预算会计是伴随着新中国的诞生而成长和发展的,并作为会计的一个分支成为一种“专业会计”。在前面我们已经谈及,所谓广义的非营利组织会计包括三个部分:财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,我国是将其总称为预算会计。

我国预算会计的建立开始于1951年,经过模仿学习、调整巩固、修订完善,到1965年已经逐步形成了一整套较为成型的预算会计体系。对于总预算会计,建立了各级人民政府的《总预算会计制度》,规定了总预算会计的任务是收支预算执行情况的记录、稽核、汇总报送;会计要素按照资产、负债、预算收入、预算支出等类别分别设立;会计确认基础采用收付实现制;总会计报表包括资产负债表和收入支出决算表。对于单位预算会计,建立了《单位预算会计制度》,规定会计机构的任务是办理经费的领拨、支用和预算收入的会计处理;会计要素按照资产、负债、收入、支出等类别设立;会计的确认基础是收付实现制;单位会计报表包括资产负债表、支出计算表、收入支出决算报表。在这个阶段,已经基本形成了