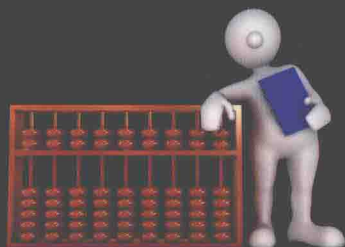




事业单位会计制度培训专用教材

2016年



事业单位 会计制度 讲解

《事业单位会计制度讲解》编委会◎编著



地震出版社
Seismological Press

2016 年事业单位 会计制度讲解

《事业单位会计制度讲解》编委会 编著



地震出版社

Seismological Press

图书在版编目 (CIP) 数据

2016 年事业单位会计制度讲解/《事业单位会计制度讲解》
编委会编著. —北京:地震出版社, 2016. 5
ISBN 978-7-5028-4742-5

I. ①2… II. ①事… III. ①单位预算会计—会计制度—
中国 IV. ①F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 062835 号

地震版 XM3780

2016 年事业单位会计制度讲解

《事业单位会计制度讲解》编委会 编著

责任编辑: 朱 叶

责任校对: 舒 霞

出版发行: 地震出版社

北京市海淀区民族大学南路 9 号

发行部: 68423031 68467993

门市部: 68467991

总编室: 68462709 68423029

证券图书事业部: 68426052 68470332

http: //www. dzpress. com. cn

E-mail: zqb68426052@163. com

邮编: 100081

传真: 88421706

传真: 68467991

传真: 68455221

经销: 全国各地新华书店

印刷: 廊坊市华北石油华星印务有限公司

版 (印) 次: 2016 年 5 月第一版 2016 年 5 月第一次印刷

开本: 787 × 1092 1/16

字数: 277 千字

印张: 13

书号: ISBN 978-7-5028-4742-5/F (5438)

定价: 38.00 元

版权所有 翻印必究

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

事业单位经济活动的特殊性及其在我国国民经济中的特殊地位,使得事业单位会计正在成为会计的一个独特的分支。为了规范事业单位的会计核算,保证会计信息质量,适应财政改革和事业单位财务管理改革的要求,财政部于2012年12月颁布了《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》,并自2013年1月1日起施行。在此情况下,准确理解新准则和新制度的内容,做好新旧会计制度衔接工作对于事业单位会计从业人员来说就显得尤为重要。

为了帮助事业单位会计从业人员理解新准则和新制度,促进新准则和新制度的有效实施,我们精心编写了《事业单位会计制度讲解》一书。在该书的编写过程中,我们组织了一批长期从事政府及非营利组织会计实务、教学的专家和学者,专门组成事业单位会计制度研究组,研究组成员相互合作,充分结合在事业单位会计学术界和实务界的知识与经验,对事业单位会计理论和实务问题进行了深入、广泛的探讨。以《中华人民共和国会计法》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》和《事业单位财务规则》为依据,以易理解性和实用性为宗旨,设计了本书的内容框架。在介绍事业单位会计基本理论和方法的基础上,还介绍了新旧事业单位会计制度在科目设置和核算的差别,以及事业单位在实际工作中新旧会计制度的衔接问题。

本书共分为八章。第一章为总论,主要介绍了事业单位会计制度的修订背景、基本内容、新旧事业单位会计制度变化与衔接;第二章至第七章为事业单位会计核算实务,按照流动资产、非流动资产、负债、净资产、收入、支出的顺序,结合具体例题讲解了各个会计要素及会计科目的确认、计量、记录方法、账务处理与新旧事业单位会计制度的变化与衔接;第八章为事业单位财务会计报告,介绍了事业单位会计报告构成、编制、分析方法以及新旧会计制度财务会计报告的变化。

本书的特点主要有：

(1) 严格依据《事业单位会计准则》编写，全面反映《事业单位会计制度》的要求。以《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》为蓝本，对其进行深入的分析，全面详细地介绍了事业单位会计准则和会计制度的内容与具体实务操作。

(2) 内容全面。本书在讲解事业单位会计制度的同时，也把《事业单位财务规则》《行政事业单位内部控制规范（试行）》和《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》相关内容也融合进书中，从而方便了事业单位会计从业人员对于事业单位会计核算的理解和实务操作。

(3) 例题紧密联系实际。本书详细地讲解了事业单位会计科目的账务处理，并在账务处理讲解后配有详细且密切结合实际的例题，从而增强了事业单位从业人员对相关账务处理的理解，提高会计人员的实际操作能力。本书既可以用于事业单位会计人员新会计制度的培训，也可以用于事业单位会计人员的学习与提高。

由于新制度实施时间较短，本书的内容还需要不断的充实与完善，编者对新制度的理解可能存在偏差，对于书中存在的不妥之处在所难免，敬请同仁和广大读者不吝指正。

编者

2016 年 3 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 事业单位会计概述	1
一、事业单位会计制度	1
二、事业单位会计目标	2
三、事业单位会计基本假设	3
四、事业单位会计基础与记账方法	4
第二节 事业单位会计信息质量要求	5
一、可靠性	5
二、完整性	6
三、及时性	6
四、可比性	6
五、相关性	7
六、明晰性	7
第三节 事业单位会计要素和会计科目	7
一、事业单位会计要素	7
二、事业单位会计科目	8
第四节 新旧会计制度对比	10
一、新旧会计制度差别	10
二、新旧会计制度衔接	14
第二章 流动资产	16
第一节 资产概述	16
一、资产的概念与分类	16
二、资产的确认和计量	17
三、资产的管理要求	18
第二节 货币资金	19
一、库存现金	19

二、银行存款	22
三、零余额账户用款额度	24
第三节 短期投资	25
一、短期投资的概念	25
二、短期投资的账务处理	26
第四节 应收及预付款项	27
一、财政应返还额度	27
二、应收票据	29
三、应收账款	30
四、预付账款	32
五、其他应收款	33
第五节 存货	34
一、存货的概念	34
二、存货的账务处理	35

第三章 非流动资产

第一节 长期投资	39
一、长期股权投资	39
二、长期债券投资	42
第二节 固定资产	43
一、固定资产的确认	43
二、固定资产的初始和后续计量	43
三、固定资产的处置	50
第三节 在建工程	51
一、在建工程的概念	51
二、在建工程的账务处理	51
第四节 无形资产	52
一、无形资产的确认	52
二、无形资产的初始和后续计量	54
三、无形资产的处置	56
第五节 待处理资产损溢	57
一、待处理资产损溢的概念	57
二、待处理资产损溢的账务处理	57

第六节 新旧会计制度资产核算的变化	58
一、资产核算的差别	58
二、新旧会计制度的衔接	60
第四章 负债	62
第一节 负债概述	62
一、负债的概念与分类	62
二、负债的确认和计量	64
三、负债的管理要求	65
第二节 流动负债	65
一、短期借款	65
二、应缴税费	66
三、应缴国库款	69
四、应缴财政专户款	69
五、应付职工薪酬	70
六、应付及预收款项	71
第三节 非流动负债	74
一、长期借款	74
二、长期应付款	75
第四节 新旧会计制度负债核算的变化	76
一、负债核算的差别	76
二、新旧会计制度的衔接	76
第五章 净资产	78
第一节 净资产概述	78
一、净资产的概念	78
二、净资产的确认计量	78
三、净资产的管理规定	78
第二节 事业基金	79
一、事业基金的概念	79
二、事业基金的账务处理	79
第三节 非流动资产基金	81
一、非流动资产基金的概念	81

二、非流动资产基金的账务处理	81
第四节 专用基金	83
一、专用基金的概念	83
二、专用基金的账务处理	84
第五节 财政补助结转与结余	85
一、财政补助结转	85
二、财政补助结余	86
第六节 非财政补助结转结余	87
一、非财政补助结转概念	87
二、非财政补助结转账务处理	87
第七节 事业结余与经营结余	88
一、事业结余	88
二、经营结余	90
第八节 新旧会计制度净资产核算的变化	91
一、净资产核算的差别	91
二、新旧会计制度的衔接	92

第六章 收入

第一节 收入概述	93
一、收入的概念及内容	93
二、收入的管理要求	94
第二节 财政补助收入	95
一、财政补助收入的概念	95
二、财政补助收入的账务处理	97
第三节 事业收入	98
一、事业收入的概念	98
二、事业收入的账务处理	100
第四节 上级补助收入	102
一、上级补助收入的概念	102
二、上级补助收入的账务处理	103
第五节 附属单位上缴收入	103
一、附属单位上缴收入的概念	103
二、附属单位上缴收入的账务处理	104

第六节 经营收入	104
一、经营收入的概念	104
二、经营收入的账务处理	105
第七节 其他收入	106
一、其他收入的概念	106
二、其他收入的账务处理	107
第八节 新旧会计制度收入核算的变化	109
一、收入核算的差别	109
二、新旧会计制度的衔接	110
第七章 支出	111
第一节 支出概述	111
一、支出的概念及内容	111
二、支出的管理要求	112
第二节 事业支出	113
一、事业支出的概念	113
二、事业支出的账务处理	118
第三节 上缴上级支出	120
一、上缴上级支出的概念	120
二、上缴上级支出的账务处理	120
第四节 对附属单位补助支出	121
一、对附属单位补助支出的概念	121
二、对附属单位补助支出的账务处理	121
第五节 经营支出	122
一、经营支出的概念	122
二、经营支出的账务处理	123
第六节 其他支出	124
一、其他支出的概念	124
二、其他支出的账务处理	125
第七节 新旧会计制度支出核算的变化	126
一、支出核算的差别	126
二、新旧会计制度的衔接	127

第八章 财务会计报告	128
第一节 财务会计报告概述	128
一、财务会计报告的概念	128
二、财务会计报告的内容	128
三、会计报表的审核与汇总	130
四、财务报告的编制要求	130
第二节 资产负债表	131
一、资产负债表概述	131
二、资产负债表的编制	132
第三节 收入支出表	137
一、收入支出表概述	138
二、收入支出表的编制	138
第四节 财政补助收入支出表	143
一、财政补助收入支出表概述	143
二、财政补助收入支出表的编制	144
第五节 附注	145
一、附注概述	145
二、附注披露内容	145
第六节 新旧会计制度财务会计报告的变化	146
一、编制 2013 年 1 月 1 日期初资产负债表	146
二、事业单位 2013 年度财务报表的编制	146
附录：事业单位会计制度	147
主要参考资料	197

第一章 总论

事业单位经济活动的特殊性及其在国民经济中的特殊地位,使得事业单位会计正在形成会计的一个独特的分支。

2012年12月19日财政部发布了新《事业单位会计制度》(财会[2012]22号),自2013年1月1日起施行。原《事业单位会计制度》自1997年发布实施以来,对规范事业单位会计核算工作,保证会计信息质量发挥了积极作用。但是,随着财政改革和事业单位会计管理工作不断发展,客观要求《事业单位会计制度》进行修订:首先,2000年以来,围绕公共财政体制建设,各项财政改革不断推进,很多改革涉及会计核算的调整,对《事业单位会计制度》进行修订有利于确保相关财政改革政策的贯彻落实。其次,2012年2月发布了新的《事业单位财务规则》,对《事业单位会计制度》进行修订,有利于通过日常会计核算将事业单位财务管理新的要求落到实处。三是,修订《事业单位会计制度》是强化事业单位财务会计制度建设、落实全国打击发票违法犯罪活动工作要求的重要措施。

第一节 事业单位会计概述

一、事业单位会计制度

(一) 新《事业单位会计制度》的制定目的及依据

1. 新《事业单位会计制度》的制定目的

本次财政部对新《事业单位会计制度》的制定主要是为了规范事业单位的会计核算,保证会计信息质量,以适应公共财政体制深化改革和事业单位改革发展的要求,促进事业单位加强预算管理、财务管理、资产管理和绩效评价。

2. 新《事业单位会计制度》的制定依据

本制度的制定主要依据以下法律、法规和相关规定：

(1) 《中华人民共和国会计法》。

《中华人民共和国会计法》第八条规定：“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”《事业单位会计制度》作为国家统一的会计制度的重要组成部分，其制定必须依据会计法。

(2) 《事业单位会计准则》。

本制度作为事业单位会计确认、计量和报告行为的规范，遵循《事业单位会计准则》的相关要求，设置资产、负债、净资产、收入、支出等五大会计要素，并按照其要求对事业单位会计计量和财务报告等方面进行具体规定。

(3) 《事业单位财务规则》。

《事业单位财务规则》是规范事业单位的财务行为的指导性文件，有利于加强事业单位财务管理和监督，提高事业单位资金使用效益，保障事业单位健康发展。因此《事业单位会计制度》的制定应当以此作为依据。

(二) 新《事业单位会计制度》的适用范围

《事业单位登记管理暂行条例》规定，事业单位是指国家以社会公益为目的，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资助，通常分为科研、文化、教育、卫生以及经济建设等几个类别。

新《事业单位会计制度》适用于各级各类事业单位，下列事业单位除外：

- (1) 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；
- (2) 按规定执行《医院会计制度》等行业事业单位会计制度的事业单位。

参照公务员法管理的事业单位对本制度的适用，由财政部另行规定。

二、事业单位会计目标

(一) 事业单位会计目标

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。

新制度首次提出会计核算的两大目标：向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等相关的会计信息；反映事业单位受托责任的履行情况。这一阐述适应了社会主义市场经济条件下社会各方面对事业单位会计信息需求增加的新形势，明确了事业单位会计核算不仅为政府宏观管理及事业单位内部管理服务，而且要考虑更多利益相关者的需要。特别是在事业单位会计核算目标中第一次明确体现了兼顾受托责任

和决策有用的原则，充分体现了两者的相互融合，这对于以后制度的进一步改革具有重要指导意义。

（二）事业单位会计信息使用者

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。

三、事业单位会计基本假设

（一）会计主体

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。事业单位会计主体，是指事业单位会计确认、计量和报告的空间范围。为了向事业单位会计信息使用者反映单位财务状况、事业成果和预算执行情况，提供与其决策有用的信息，会计核算和财务报告的编制应该集中于反映特定对象的活动，并将其与其他经济实体作为开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

首先，明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中，只有那些影响事业单位本身经济利益的各项交易或者事项才能加以确认、计量和报告，那些不影响其本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认、收入的实现、支出或费用的发生，都是针对特定会计主体而言的。

其次，明确会计主体，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区别开。

（二）持续经营

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。持续经营是指会计核算应当以事业单位各项业务活动持续正常的进行为前提，在可预见的未来将正常的进行下去。事业单位会计准则体系是以事业单位持续经营为前提加以制定和规范的，涵盖了事业单位从始至终整个期间的交易或者事项的会计处理。如果一个事业单位不能持续经营时还假定能够持续经营，并按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告的原则和方法，就不能客观的反应事业单位的财务状况、事业成果和预算执行情况，会误导政府等会计信息使用者的经济决策。

明确持续经营假设的主要意义在于：会计核算以单位持续正常的业务活动为前提，可以使会计原则建立在非清算基础之上，从而为解决很多常见的资产计价和收入确认奠定了基础。

（三）会计分期

事业单位应当划分会计期间、分期结算账目和编制财务报告。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。

会计分期是指将事业单位持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产活动划分为连续、相等的期间,据以结算账目,按期编制财务报告,从而及时地向会计信息使用者提供有关事业单位财务状况、事业成果和预算执行情况的信息。

根据持续经营假设,一个事业单位将按当前的规模和状态持续经营下去。但是,无论是事业单位自身的经营决策还是政府及其有关部门、债权人等的决策都需要及时的信息,都需要将单位持续的经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务状况、事业成果和预算执行情况。明确会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了当前与以前期间、以后期间的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

(四) 货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量反映会计主体的生产经营活动。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。

在会计的确认、计量和报告过程之所以选择货币作为基础进行计量,是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,只能从一个侧面反映企业的生产经营情况,无法在量上进行汇总和比较;不便于会计计量和经营管理。只有选择货币尺度进行计量,才能充分反映单位的生产经营情况。

《中华人民共和国会计法》规定,会计核算以人民币为记账本位币,发生外币收支的,应当按照中国人民银行公布的当日人民币外汇汇率折算为人民币核算。业务收支以外币为主的,也可以选定某种外币为记账本位币。但编制会计报表时,应该按照编报日期的人民币外汇汇率折算为人民币加以反映。《中华人民共和国预算法》第十一条也规定,预算收入和预算支出以人民币元为计算单位。

明确货币计量假设的主要意义在于:确认了以货币作为统一的计量单位,使会计信息具有可比性,为各项会计核算原则的确立奠定了基础。

四、事业单位会计基础与记账方法

(一) 会计核算基础

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。

(二) 记账方法

事业单位应当采用借贷记账法记账。

借贷记账法,是以“借”、“贷”作为记账符号,在两个或者两个以上相互联系的账户中,对每一项经济业务以相等的金额进行全面记录的一种复式记账方法。其理论依据为“资产=负债+所有者权益”,记账规则为“有借必有贷,借贷必相等”。

借贷记账法有其自身的优点:首先,科学的运用了“借”和“贷”的记账符号,充分体现出资金流动的来龙去脉这一对立统一关系,记账方法体系科学严谨。其次,“有借必有贷,借贷必相等”的记账规则,应用起来十分方便。在编制每笔会计分录时,都能清晰地看出账户之间的对应关系,便于及时检查会计记录的正确性,从而为进一步的会计处理奠定良好的基础。最后,由于每笔会计分录中借贷平衡,为日常的会计处理自检和期末的试算平衡提供了方便。

【例1-1】对于以下业务,在借贷记账法下,应做如下账务处理:

(1) 开出支票从银行提取现金 400 元。

借: 库存现金	400
贷: 银行存款	400

(2) 开出本单位的商业票据 2 000 元,用以偿还应付供应单位的货款。

借: 应付账款	2 000
贷: 应付票据	2 000

第二节 事业单位会计信息质量要求

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。

事业单位的会计信息要有用,必须以可靠为基础,如果财务报告提供的会计信息不可靠,就会给政府等会计信息使用者的决策产生误导甚至损失。为了贯彻可靠性要求,单位应当做到:

(1) 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、净资产、收入、支出或费用等如实反映在财务报表中,不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(2) 在符合重要性和成本效益原则的前提下,保证会计信息的完整性,其中包括应当编报的报表及其辅助内容等应当保持完整,不能随意遗漏或者减少应予披露的信息,与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(3) 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的、无偏的,如果单位在财务报告中为了达到事先设定的结果或效果,通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断的,这样的财务报告信息就不是中立的。

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。

事业单位会计信息的全面性是指提供的会计信息应当反映事业单位在一定时期内各方面的全部经济业务和经营过程,在时间上是连续不断的,在空间上包括各部门各单位的会计信息,在内容上包括事业单位会计要素的各个方面,从而能够全面反映事业单位的财务状况、事业成果和预算执行等情况。

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。

会计信息的价值在于帮助所有者或者其他方面做出经济决策,具有时效性。即使是可靠的、相关的会计信息,如果不及时提供,就失去了时效性,对于使用者的效用就大大降低,甚至不再具有实际意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性,一是一要求及时收集会计信息,即在经济交易或者事项发生后,及时收集整理各种原始单据或者凭证;二是要求及时处理会计信息,即按照会计准则的规定,及时对经济交易或者事项进行确认或者计量,并编制财务报告;三是要求及时传递会计信息,即按照国家规定的有关时限,及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者,便于及时使用和决策。

在实务中,为了及时提供会计信息,可能需要在有关交易或者事项的信息全部获得之前进行会计处理,这样就满足了会计信息的及时性要求,但可能会影响会计信息的可靠性;反之,如果单位等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再进行会计处理,信息披露可能会由于时效性问题,对于政府等会计信息使用者的有用性大大降低。这就需要在及时性与可靠性之间作相应权衡,以最好地满足政府等会计信息使用者的经济决策需要作为判断标准。

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。