

高等学校会计学专业特色教材
GAODENG XUEXIAO KUAJIXUE ZHUANYE TESE JIAOCAI

G 高等学校会计

GAODENG XUEXIAO KUAJI

于国旺 刘永祥 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

学校会计学专业特色教材
XUEXIAO KUAIJIXUE ZHUANYE TESHU JIAOCAI

G 高等学校会计

GAODENG XUEXIAO KUAIJI

于国旺 刘永祥 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

高等学校会计 / 于国旺, 刘永祥主编. —北京:
经济科学出版社, 2011. 11

高等学校会计学专业特色教材
ISBN 978 - 7 - 5141 - 1191 - 0

I. ①高… II. ①于…②刘… III. ①高等学校 - 会
计 - 高等学校 - 教材 IV. ①G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 217370 号

责任编辑: 刘明晖 李 军

责任校对: 杨晓莹

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

高等学校会计

于国旺 刘永祥 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 12.75 印张 230000 字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1191 - 0 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

近年来,随着我国公共财政体制的建立和完善以及高等教育体制改革的不断深化,高等学校面临的社会经济环境发生了重大变化,这对高等学校的管理提出了新的、更高的要求。高等学校会计作为事业单位会计在高等院校的延伸和应用,体现了高等学校经济业务核算的特定要求,既是我国事业单位会计的重要组成部分,也是我国预算会计体系的重要内容之一。因此,在会计教学中及时融入和反映我国高等学校会计改革的动向,将有助于学生进一步拓展知识领域,完善知识结构,深化对会计理论和实务的认识。

本书以我国财政部颁发的《高等学校会计制度》(第二次征求意见稿)为依据,较系统地阐述了我国高等学校会计的基本理论和核算方法,内容全面、重点突出、注重应用、关注前沿,既可以作为高等院校财经类专业相关课程的教科书,也可以作为高等学校会计和内部审计人员培训、自学的参考用书。

本书是北京市特色专业建设点——北方工业大学会计学专业和北京市优秀教学团队——会计学专业系列课程教学团队的建设成果之一。本书的出版得到了北京市教委专项经费的资助和支持。

本书由北方工业大学经济管理学院会计系于国旺和刘永祥共同编写。主体内容由于国旺执笔完成,刘永祥负责本书的总体设计、总撰修改并定稿。在本书编写过程中,参阅了相关部门发布的文件以及许多有价值的专著和教材,并得到了北方工业大学经济管理学院会计系全体老师和经济科学出版社李军先生的大力支持,在此一并致以谢意。

由于我国《高等学校会计制度》(征求意见稿)尚在不断完善、修订过程中,加之编著者水平所限,书中难免存在疏漏之处,恳请广大读者指正。

编 者

2010年12月

目 录

第一章 高等学校会计总论	1
第一节 高等学校会计概述	1
第二节 高等学校会计假设与核算原则	5
第三节 高等学校会计要素及会计科目	9
第四节 高等学校会计核算程序与方法	11
第五节 高等学校会计制度	15
本章小结	19
复习思考题	20
第二章 高等学校收入核算	21
第一节 高等学校收入概述	21
第二节 高等学校补助类收入的核算	25
第三节 高等学校事业类收入的核算	30
第四节 高等学校其他类收入的核算	34
本章小结	41
复习思考题	41
第三章 高等学校费用核算	45
第一节 高等学校费用概述	45
第二节 高等学校业务活动费用的核算	48
第三节 高等学校期间费用的核算	54
第四节 高等学校资本性支出的核算	63
本章小结	65
复习思考题	65

第四章 高等学校资产核算	68
第一节 高等学校资产概述	68
第二节 高等学校流动资产的核算	71
第三节 高等学校非流动资产的核算	95
本章小结	129
复习思考题	129
第五章 高等学校负债核算	134
第一节 高等学校负债概述	134
第二节 高等学校流动负债的核算	135
第三节 高等学校长期负债的核算	150
本章小结	153
复习思考题	153
第六章 高等学校净资产核算	156
第一节 高等学校净资产概述	156
第二节 高等学校净资产的核算	158
本章小结	169
复习思考题	169
第七章 高等学校财务报表	172
第一节 高等学校财务报表概述	172
第二节 高等学校资产负债表	174
第三节 高等学校收入费用表	180
第四节 高等学校现金流量表	184
第五节 高等学校财政拨款收支表	190
第六节 高等学校基建投资表	193
第七节 高等学校会计报表附注	195
本章小结	196
复习思考题	197
参考文献	198

第一章

高等学校会计总论

【本章要点】 本章主要介绍我国高等学校会计及其制度规范的基本问题。通过学习,应当在理解高等学校会计概念的基础上,掌握高等学校会计的职能、目标、基本假设等一系列基本理论和方法,对高等学校会计及其制度规范形成较为全面的认识。

【核心概念】 高等学校会计 高等学校会计假设 高等学校会计核算原则 高等学校会计核算方法

第一节 高等学校会计概述

一、高等学校会计的概念

高等学校会计是以货币为主要计量单位,采用专门的方法和程序,对高等学校的经济业务活动进行全面、综合、连续、系统地核算和监督并提供有用信息的一种经济管理活动。

正确理解高等学校会计的概念,应当把握以下几点:

1. 高等学校会计主体

会计主体是指会计为之服务的对象。按照《高等学校会计制度》的要求,高等学校会计主体主要包括我国各级人民政府举办的全日制普通高等学校、成人高等学校、普通中等专业学校、技工学校以及成人中等专业学校。

2. 高等学校会计客体

会计客体是指会计工作的对象,即会计核算和监督的内容。由于高等学校会计是以货币作为主要计量单位,因此它并不能核算和监督主体开展业务活动过程

中所有的经济业务，而只能核算和监督能够用货币描述的各项经济活动。所以，高等学校会计客体包括高等学校能够以货币表现的所有经济活动（即价值运动或资金运动）及其结果，即高等学校各项资金来源、运用和退出等业务。

3. 高等学校会计地位

高等学校会计是以会计学原理为基础的一门专业会计，本质上属于非营利组织会计。从严格意义上说，我国高等学校会计是预算会计体系的一项重要组成内容。由于高等学校具有显著的组织特征和业务活动特点，所以高等学校会计在基本假设、核算对象、会计程序及方法的选择等方面均具有一定的特殊性。

二、高等学校会计职能

高等学校会计职能是指高等学校会计本身所固有的内在功用或功能。随着社会经济的发展，高等学校会计的职能也在不断拓宽和发展，除了核算和监督的基本职能外，其预测、决策、业绩评价等职能也逐步得到加强。

1. 进行会计核算

会计核算也称会计反映，是指通过价值量对主体的经济业务进行确认、计量、记录和报告的职能。核算是高等学校会计的基本职能，也是高等学校会计管理工作的基础。高等学校会计需要对本单位经济业务进行记录、计算、分类、汇总，从而将经济业务的相关内容转换成会计信息，成为能够在财务报告中概括并综合反映本单位经济业务状况的会计资料，以满足不同使用者的信息需求。

2. 实施会计监督

会计监督也称会计控制，是指对特定主体经济业务和相关会计核算的合法性、合理性进行审查，以促使经济活动按照规定的要求运行，达到预期的目的。高等学校会计通过对资产、负债、净资产以及收支等情况的核算，可以对高等学校经济业务的合法性、合理性进行及时有效的监督，从而维护国家财经纪律，保护资产的安全完整，合理配置和有效利用资产，促进高等学校教育科研事业的持续发展。

3. 预测经济前景

预测是指根据组织建立的目标，利用大量的信息，对事物发展的趋势和水平

做出科学的分析与推断的过程。由于我国高等学校所面临的社会经济环境不断变化,因此对其财务状况、收支状况、现金流量等情况的变动趋势进行事先预测显得尤为重要。高等学校会计所提供的历史信息具有预测价值,能够为高等学校的各个利益相关者及时进行决策提供有用的信息。

4. 参与运营决策

运营决策的前提是收集数据和整理各种信息,特别是财务信息。高等学校会计通过运用一系列特有的程序和方法,对主体各项业务活动进行计算、记录,及时、正确、完整地反映主体的财务状况、收支状况、现金流量等情况,从而为利益相关者进行决策提供必要的会计资料,以便于其掌握资金的使用情况,确保资金的合理、节约和有效使用,充分发挥资金的作用,促进预期目标的圆满实现。当然,在整个决策过程中,高等学校会计职能是“参与”,而无法替代决策。

5. 评价运营业绩

评价职能主要是指将实际结果与预期目标进行分析对比,评价和考核各责任单位的运营业绩,以保证责任制的贯彻执行。高等学校会计可以通过特定的确认、记录、计量和报告过程生成财务信息,揭示高等学校财务及其变动情况和最终运营业绩,人们通过对高等学校财务信息的分析,可以总结经验、发现差距,并提出具体的改进措施,这是高等学校会计分析评价运营业绩职能的具体表现。

三、高等学校会计目标

会计目标是指在一定的社会经济环境下,会计活动应当达到的境地或结果。作为会计的基础性概念,会计目标的选择将影响到会计主体、会计确认基础、财务报告体系等一系列会计政策和方法的选择。目前关于会计目标问题的研究,会计学术界和会计管制机构形成了两种具有代表性的观点,即受托责任观和决策有用观。其中,前者以“委托——受托责任关系”的建立为前提条件,强调会计应当有效地反映主体受托经营责任的履行情况;后者认为会计目标在于向信息使用者提供有助于决策的数量化信息。实际上,这两种观点反映出人们对社会经济环境的认识和理解存在差异。

高等学校会计作为高等学校管理的一项重要基础性工作,通过一系列会计程序和方法,提供信息使用者所需要的相关财务信息,并积极参与管理决策,提

高社会效益和经济效益。因此，高等学校会计目标应当包括对外和对内两方面内容。

1. 高等学校会计对外目标

高等学校的利益相关者较多，包括政府部门、社会公众、服务对象、债权人等。尽管这些主体不直接参与高等学校管理活动，但出于自身利益的考虑，都需要了解和掌握有关高等学校的会计信息，以便评估高等学校受托责任的履行情况及结果，并做出相应的决策。一般来说，这些使用者都有对高等学校财务状况、业务活动情况、现金流量以及财政拨款收支情况等信息的共同需求。因此，高等学校会计应当向外部使用者提供反映主体受托责任履行情况并有助于做出相关决策的信息。具体来说，高等学校会计应当如实反映主体：（1）所拥有和控制的经济资源、对经济资源的要求权及其变动情况；（2）各项收入、费用、结余及其变动情况；（3）各项业务活动、投资活动和筹资活动相关的现金流入和现金流出情况等；（4）预算年度内财政拨款收支及结转和结余情况；（5）基本建设基金的筹集和使用情况等。

2. 高等学校会计对内目标

高等学校运营管理水平的高低直接影响着高等学校的社会效益和经济效益，在一定程度上决定着高等学校的发展。对此，高等学校内部管理者承担着至关重要的责任，他们需要按照高等学校预定的发展目标和要求，不断提升运营管理水平，合理利用调配资源，提高社会效益和经济效益，并接受考核和评价。因此，高等学校内部管理者也会像外部其他利益相关者那样关注会计信息，以了解本单位的财务状况、业务活动以及现金流量等情况，从而评价运营业绩，加强资产负债管理和成本控制。基于此，高等学校会计应当提供有助于内部管理者加强单位运营管理的信息。为了满足高等学校内部管理者对会计信息的需要，高等学校会计已经渗透到高等学校内部运营管理的各个方面，并发挥出十分重要的作用。例如，高等学校会计通过分析和利用有关财务状况、收支状况和现金流量等信息，可以全面、系统、总括地了解高等学校运营活动情况，发现过去运营管理中存在的问题，找出存在的差距及原因，并提出改进措施，预测和分析未来发展前景。

总体来说，高等学校会计不仅应当如实提供财务信息，满足外部利益相关者解脱受托责任和做出决策的信息需求，而且应当为内部管理者做好运营决策、加强运营管理提供必要的信息支持，从而在提高高等学校社会效益和经济效益方面发挥积极作用。

第二节 高等学校会计假设与核算原则

一、高等学校会计假设

会计假设是指会计人员对会计核算所处的时间、空间环境所做的合理设定。会计核算对象的确定、会计政策的选择、会计数据的收集都要以这一系列的基本假设为前提。高等学校会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体假设

会计主体是指会计所核算和监督的特定单位或组织，它规范了会计工作的空间范围。会计活动所要反映的总是特定的对象，只有明确规定会计核算的对象，将会计所要反映的对象与其他经济实体区别开来，才能保证会计核算工作的正常开展，实现会计目标。因此，会计主体假设意义重大，它为会计人员在日常会计核算中对各项交易或事项做出正确判断，以及会计政策和会计处理程序做出正确选择提供了依据。按照《高等学校会计制度》的要求，高等学校会计应当以高等学校作为会计主体，记录和反映本单位的各项交易或事项情况。

2. 持续经营假设

持续经营是指在可以预见的未来期间，会计主体将会按当前的规模和状态继续开展业务活动，既不会终止，也不会大规模削减业务。会计主体是否持续经营，对会计原则、会计政策的选择和会计确认、计量原则的确定具有重大影响。一旦明确持续经营基本假设，就意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员就可以在此基础上选择相应的会计原则和会计政策。在持续经营假设下，高等学校会计核算应当以高等学校持续的业务活动作为前提。

3. 会计分期假设

会计分期是指将一个会计主体持续经营的期间划分为一个个连续的、长短相同的期间，以分期结算账目，按期编制财务报告，及时向会计信息使用者提供有

关财务状况、经营成果、现金流量等情况的信息。会计期间一般分为年度和中期。其中，中期又可以根据需要划分为月度、季度和半年度等。无论是年度还是中期，均按公历日期确定。高等学校会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。

4. 货币计量假设

货币计量是指会计主体在进行会计核算过程中以货币作为计量单位，计量、记录和报告会计主体的业务活动。在货币计量假设下，高等学校会计核算应当以人民币作为记账本位币，在核算外币业务时，应当设置相应的外币账户。在发生外币业务时，高等学校应当将有关外币金额折算为记账本位币金额记账。一般来说，所有与外币业务有关的账户，应当采用业务发生当日的即期汇率。当汇率波动较小时，也可以采用业务发生当期期初的汇率进行折算。期末时，高等学校各种外币账户的期末余额，应当按照期末的即期汇率折算为人民币，作为外币账户期末人民币余额登记入账。

二、高等学校会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是进行会计核算的指导思想和衡量会计信息质量的标准，因此对于会计确认、计量、记录和报告都具有重要的意义。在会计实务中，高等学校应当遵循会计核算的一般原则，以规范会计核算行为，保证会计信息质量。

1. 客观性原则

高等学校会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映高等学校的财务状况、业务活动情况、现金流量、财政拨款收支以及基建投资等信息。依据客观性原则，高等学校会计核算应做到内容真实，数字准确，资料可靠，如实反映，并能够经受检验。

2. 相关性原则

高等学校会计核算所提供的信息应当能够满足会计信息使用者（例如财政部门、政府部门或机构、债权人等）的需要。在相关性原则下，高等学校会计核算应当关注所提供会计信息的价值，充分考虑会计信息使用者的需要，满足其决策时的信息需求。

3. 实质重于形式原则

高等学校会计核算应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照其法律形式作为会计核算的依据。在会计实务中，高等学校交易或事项的经济实质并不是总与其外在法律形式相一致。为确保会计信息能更加真实地反映业务活动情况，就必须依据交易或事项的实质而非外在的法律形式进行核算。

4. 一贯性原则

高等学校在进行会计核算时，其会计政策、会计程序和方法在前后各期应当保持一致，不得随意变更。如有变更，高等学校应当在会计报表附注中对变更的内容和理由、变更的累积影响数，以及累积影响数不能合理确定的理由等予以说明。

5. 可比性原则

高等学校会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，会计指标应当口径一致、相互可比。在可比性原则下，高等学校会计核算应当按照国家统一的会计制度规定进行，这样做将使所有高等学校的会计核算都建立在相同的基础上，从而便于不同行业、不同地区、不同主体的比较分析。

6. 及时性原则

高等学校会计核算应当及时进行，不得提前或拖延。及时性原则的要求包括三个方面：一是要及时收集整理各种会计信息；二是及时进行会计信息处理；三是及时将会计信息传递给有关各方。在及时性原则下，高等学校会计应当讲求时效，以便于会计信息的及时利用。

7. 可理解性原则

高等学校会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了，便于会计信息使用者理解和使用。根据可理解性原则，高等学校进行会计核算时，应当做到会计记录准确、清晰，填制会计凭证、登记会计账簿的依据合法、账户对应关系清楚、文字摘要完整，财务会计报告项目完整、勾稽关系清楚、数字准确。

8. 配比原则

高等学校在进行会计核算时,收入应当与其费用相互配比,同一会计期间内的各项收入和与其相关的费用,应当在该会计期间内确认。配比原则要求高等学校根据收入与费用之间的内在因果关系,将一定时期内的收入与为取得收入所发生的费用在同一期间内进行确认和计量,以正确反映本单位的业务活动成果。

9. 历史成本原则

高等学校的各项资产在取得时应当按照实际成本计量。但考虑到业务活动的特殊性,高等学校在应用历史成本原则时存在例外情况,即会计制度有特别规定的,按照特别规定的计量基础进行计量。其后,资产账面价值的调整,应当按照会计制度的规定执行;除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外,高等学校一律不得自行调整资产账面价值。

10. 谨慎性原则

高等学校会计核算应当遵循谨慎性原则,避免出现高估资产或收入、少计负债或费用的情况,以如实反映高等学校的财务状况和业务活动成果。

11. 划分收益性支出与资本性支出原则

高等学校会计核算应当合理划分应当予以资本化的支出和应计入当期费用的支出。该原则要求高等学校在会计核算中确认支出时,必须区分两类不同性质的支出,将资本性支出计列于资产负债表中,作为资产反映;将费用性支出计列于收入费用表中,反映当期净资产的减少。这样做有助于正确反映高等学校的财务状况和当期业务活动成果。

12. 重要性原则

高等学校会计核算应当对资产、负债、净资产、收入、费用等有较大影响,并进而影响财务会计信息使用者据以做出合理判断的重要会计事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务会计报告中予以充分披露;对于非重要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导会计信息使用者做出正确判断的前提下,可适当简化处理。这样做能够使提供会计信息的收益大于成本,提高高等学校会计工作效率,并避免因会计信息量过大而影响使用者做出正确的判断。

第三节 高等学校会计要素及会计科目

一、高等学校会计要素

会计要素是对会计核算对象的基本分类和具体化,也是设定会计报表结构和内容以及进行确认和计量的依据。根据《高等学校会计制度》的规定,高等学校会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用,分别用以反映主体的财务状况和业务活动情况。它们是高等学校会计设置科目的主要依据,为高等学校会计分类核算提供了基础,同时也为高等学校财务报告构筑了基本框架。

1. 反映财务状况的会计要素

该类会计要素包括资产、负债和净资产。它们构成了高等学校资产负债表要素,以反映高等学校在某一特定日期的资产、负债及净资产情况,其会计等式为:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产}$$

资产是指由过去的交易或者事项形成的并由高等学校拥有或者控制的资源,该资源预期会给高等学校带来经济利益或服务潜力的流入。高等学校资产按其流动性可分为流动资产和非流动资产两类。

负债是指由过去的交易或者事项形成的现时义务,履行该义务预期会导致含有经济利益或服务潜力的资源流出高等学校。高等学校负债按其流动性可分为流动负债和长期负债两类。

净资产是指资产减去负债后的余额。高等学校净资产所反映的内容可以揭示主体净资产的来源、构成及受到限制等情况。

2. 反映业务活动情况的会计要素

该类会计要素包括收入和费用。它们构成了收入费用表要素,以反映高等学校在一定时期内开展业务活动所取得的财务成果,体现出高等学校资金运动的显著状态,其会计等式为:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{净资产变动额}$$

收入是指高等学校开展业务活动所取得的、会导致本期净资产增加的经济利益或服务潜力的流入。高等学校收入按其来源可分为财政补助收入、其他政府补助、教育事业收入、科研事业收入、捐赠收入和其他收入。

费用是指高等学校为开展业务活动而发生的、会导致本期净资产减少的经济利益或服务潜力的流出。高等学校费用按其功能可分为教育费用、科研费用、管理费用、离退休保障费用、财务费用和其他费用。

二、高等学校会计科目

会计科目是为了符合会计确认、计量和报告的要求，满足高等学校内部会计管理和外部信息需求，对高等学校会计要素的具体内容进行分类的项目。会计科目设置在高等学校会计核算和管理中具有十分重要的意义。它们有助于全面、系统、翔实地反映和监督高等学校各项经济业务的发生情况及其对有关会计要素的影响，分门别类地为高等学校管理活动提供会计核算资料，以提高高等学校管理决策和服务水平。

会计科目反映会计要素的构成及变动情况，是财务信息记录、生成、归类和传输的重要手段，因此高等学校会计科目的设置应当符合科学、合理、适用的要求。在具体设置会计科目时，高等学校一般应从会计要素出发，将会计科目分为资产、负债、净资产、收入和费用类。《高等学校会计制度》（第二次征求意见稿）对高等学校会计科目做出了规定（见表1-1）。

表 1-1 高等学校会计科目表

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
一、资产类		1301	长期投资
1001	库存现金	1401	固定资产
1002	银行存款	1402	累计折旧
1011	零余额账户用款额度	1403	文化文物资产
1101	财政应返还额度	1411	基建工程
1111	应收票据	1412	在建工程
1112	应收账款	1421	固定资产清理
1113	预付账款	1501	无形资产
1115	其他应收款	1502	累计摊销
1201	存货	1601	长期待摊费用

续表

科目编号	科目名称	科目编号	科目名称
1701	待处理财产损益	3201	本期收入费用结转
二、负债类		3301	以前年度调整
2001	短期借款	四、收入类	
2101	应缴财政款	4001	财政补助收入
2102	应缴税费	4002	其他政府补助
2103	应缴社会保障费	4101	教育事业收入
2201	应付职工薪酬	4102	科研事业收入
2202	应付票据	4201	捐赠收入
2203	应付账款	4301	其他收入
2204	预收账款	五、费用类	
2206	其他应付款	5001	教育费用
2301	长期借款	5002	科研费用
2302	长期应付款	5101	管理费用
2401	代管经费	5102	离退休保障费用
三、净资产类		5103	财务费用
3001	长期资产占用	5104	其他费用
3101	限定性净资产	辅助账	
3102	非限定性净资产	*	资本性支出

高等学校会计科目是高等学校开设账户、处理账务所必须遵守的依据和规则,也是确保高等学校会计核算正常进行的一个重要条件。高等学校在不违反会计制度中确认、计量和报告规定的前提下,可以根据本单位的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目;对不存在的交易或事项,高等学校可以不设置相关会计科目;会计科目编号供高等学校填制会计凭证、登记会计账簿、查阅会计账目、采用软件系统参考,高等学校可以结合实际情况自行确定。

第四节 高等学校会计核算程序与方法

一、高等学校会计核算的一般程序

为了生成财务信息、实现会计目标,高等学校会计核算必须遵循一系列特定