

事业单位 会计

主 审: 王树汉
主 编: 井忠勇 刘玉华
副主编: 丁云祥

.6

陕西人民教育出版社

前 言

《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度〈试行〉》(以下简称《准则》和《制度》)颁布与实施,是事业单位会计制度的重大变革。它对于适应市场经济需要,建立与财税体制相适应核算体系,规范事业单位会计核算,促使单位合理使用资金具有十分重要的意义。

《准则》和《制度》是事业单位会计核算必须遵循的准则。它的颁布要求广大事业财会人员转变管理方式,转变管理观念,业务上要转变会计职能,转变会计信息服务方向。据此,为使广大事业财会人员尽快适应工作要求,我们组织一些长期从事财会教学的教师 and 实际工作的同志编写了《事业单位会计》一书。本书以《准则》和《制度》为蓝本,以新的事业单位管理机制、新的会计要素和会计等式、借贷记帐法为核心,阐述了在市场经济下搞好事业单位会计核算的基本要求和基本内容。本书注重原有知识的继承性,并根据广大事业单位财会人员特点,注意所述内容的操作性和实用性,特别是为适应新制度出台后业务转轨的需要,对制度转换后的新旧帐户、报表体系的衔接和帐项调整做了比较详细介绍。本书宜作为事业单位财会人员以及事业财会管理人员岗位培训教材。

由于时间仓促,加之作者水平所限,书中疏漏、不妥之处,恳请读者批评指正。

陕西省财政厅文教财务处

1998年1月

目 录

第一章 事业单位会计理论基础.....	(1)
第一节 事业单位会计改革概述.....	(1)
第二节 事业单位会计的概念和分级.....	(4)
第三节 事业单位会计的特点和作用.....	(7)
第四节 事业单位会计核算的基本前提和一般原则.....	(9)
第五节 事业单位会计要素	(14)
第二章 事业单位会计核算方法	(17)
第一节 会计科目	(17)
第二节 记帐方法	(20)
第三节 会计凭证	(27)
第四节 会计帐簿	(40)
第三章 事业单位会计工作组织	(54)
第一节 会计组织机构	(54)
第二节 会计交接	(54)
第三节 会计档案	(55)
第四章 货币资金	(57)
第一节 现金	(57)
第二节 银行存款	(60)
第三节 外币业务	(69)
第五章 存货	(74)
第一节 存货概述	(74)
第二节 材料	(79)
第三节 产成品	(85)

第六章 固定资产和无形资产	(88)
第一节 固定资产	(88)
第二节 无形资产	(95)
第七章 对外投资	(102)
第一节 对外投资的分类及计价	(102)
第二节 对外投资的核算	(103)
第八章 负债	(109)
第一节 应付及预收款	(109)
第二节 借入及应缴款	(113)
第九章 收入	(122)
第一节 收入概述	(122)
第二节 拨入款项	(124)
第三节 业务收入	(129)
第四节 附属单位缴款	(134)
第十章 支出	(136)
第一节 支出的内容和管理	(136)
第二节 支出的核算	(142)
第十一章 成本费用	(152)
第一节 成本费用概述	(152)
第二节 成本费用的核算	(156)
第十二章 净资产	(165)
第一节 净资产的内容和管理	(165)
第二节 净资产的核算	(166)
第十三章 会计报表	(174)
第一节 会计报表的种类和编报	(174)
第二节 年终清理结算和结帐	(187)
第三节 会计报表的审核、汇总和分析	(191)
附录:主要经济业务会计分录新旧制度对比表	(206)

第一章 事业单位会计理论基础

第一节 事业单位会计改革概述

随着社会主义市场经济体制的日益发展,我国事业单位财务活动及其管理发生了较大变化。如:单位第三产业逐渐创办拓展;单位预算外资金的范围和数量日趋增大;单位预算管理方式不再划分为全额预算管理、差额预算管理和自收自支管理三种方式,而是规定国家对事业单位实行“核定收支、定额(定项)补助(上缴)、超支不补、结余留用”的预算管理办法;单位对外业务往来时有发生;凡此种种,迫切要求为之服务的事业单位会计与其相适应。为此,财政部几经研究讨论,制定了《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》(以下简称“新制度”),并定于1998年1月1日开始试行。

“新制度”与曾执行多年的《事业行政单位会计制度》(以下简称“旧制度”)相比,其变革的主要内容如下:

一、会计制度一分为二

“旧制度”规定行政、事业单位使用同一制度;“新制度”分别为行政、事业单位制定了两种制度。这样,使得行政事业单位会计核算更能适应不同部门的业务活动及其管理之需要。如:新的《事业单位会计制度》增加了“应收票据”、“应付票据”、“应收帐款”等会计科目,满足了事业单位业务发展之所需,有利于加强财务管理,

有利于促进各项事业的发展。

二、会计基础由单一的“收付实现制”改为一般采用“收付实现制”，实行成本费用核算的单位或项目可用“权责发生制”。

会计基础，是指会计结帐的基础。它包括收付实现制和权责发生制两种。收付实现制，是指以款项的实际收付时间为标准来确定本期收支的一种方法。权责发生制，是指以款项的应收应付时间为标准来确定本期收入和费用的一种方法。“旧制度”规定事业单位会计统一采用收付实现制；“新制度”规定不实行成本费用核算的事业单位沿用收付实现制，实行成本费用核算的事业单位或项目可用权责发生制。这一灵活规定，既能适应事业单位会计核算的一般性，又能满足实行成本费用核算的事业单位或项目会计核算的特殊性。

三、记帐方法由“资金收付记帐法”改为“借贷记帐法”

“旧制度”规定事业单位会计采用资金收付记帐法，即以整个预算资金活动为记帐主体，以收、付二字为记帐符号，运用复式记帐原理来记录资金的收、付、存情况；“新制度”规定事业单位会计采用借贷记帐法，即以借、贷二字为记帐符号，以有借必有贷、借贷必相等为记帐规则的一种记帐法。这样，首先使得事业单位会计的记帐方法与国际会计惯例接上了轨，有利于改革开放，有利于发展各项事业，有利于借鉴国外事业单位会计核算的科学方法，从而改进、完善我国事业单位会计核算方法；其次使得事业单位会计记帐方法与我国现行企业会计记帐方法相一致，有利于财会人员相互学习，有利于会计人才交流，有利于监察机关进行稽核工作。

四、资金核算由预算内、外两部分改为统一纳入预算进行管理核算

“旧制度”规定全额预算管理单位资金，应分别预算内、外设置会计科目进行核算，且分别平衡；“新制度”规定事业单位资金不再划分为预算内、外两部分，统一纳入预算进行管理核算。“旧制度”规定的目的在于防止单位预算外挤占预算内资金。而随着单位预算包干体制的日益完善，单位预算外资金的日趋壮大，挤占问题基本不复存在，且时常发生将预算内项目在预算外列支，以解决经费不足，这便是改革之原因所在。这一改革，有利于提高单位经费的自给能力，有利于资金的灵活有效运用，有利于简化会计核算，同时加强了预算的约束力。

五、会计科目由按单位预算管理方式制定改按部门、行业制定

“旧制度”按单位预算管理方式制定了全额单位会计科目、差额单位会计科目和自收自支单位会计科目三部分；“新制度”首先按部门制定了行政单位会计科目和事业单位通用会计科目，其次将对部分事业单位分行业，即据业务活动特点制定其会计科目。如：高校会计科目、医院会计科目、科研单位会计科目等。取消三种预算管理方式，是这一改革的直接原因，各部门、各单位财务活动范围的日益扩大，以及会计业务的日趋复杂化，是这一改革的重要原因。这一改革，能够满足不同部门、不同行业会计核算之所需。

六、会计科目由“三大类”改为“五大类”

“旧制度”将事业单位会计科目分为资金来源、资金运用和资金结存三大类；“新制度”将事业单位会计科目分为资产、负债、净资产、收入和支出五大类。其改革的主要原因是会计要素的改变。

新的会计科目类别既不同于原来旧的会计科目类别，又不同于现行企业会计科目类别。现行企业会计科目分为资产、负债、所有者权益、成本和损益五大类，而事业单位一般不存在所有者权益成本和损益核算，主要是收支及其差额，即净资产以及资产、负债的核算。这一分类，既与国际会计惯例、我国现行企业会计科目分类基本一致，又能满足事业单位会计核算之特殊需要。

此外，“新制度”还明确了事业单位会计核算的基本前提、一般原则和会计要素等内容。

上述易见，“新制度”的制定与实施，无疑是对事业单位会计所进行的一次较大改革，是一种进步。

第二节 事业单位会计的概念和分级

一、事业单位会计的概念

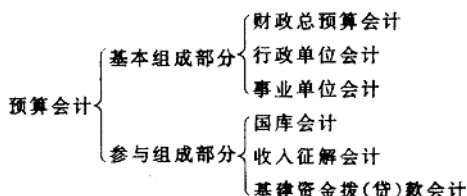
(一)事业单位，是指不直接从事物质资料的生产和流通活动，为不断改善和提高人民物质文化生活水平服务的单位。它包括工业、交通和商业部门；农(牧)业、林业、水利水产和气象部门；文化、教育、科学和卫生部门；抚恤和社会福利救济以及城市公用等部门。事业单位会计，是指各级事业单位的会计。

(二)事业单位会计，应以事业单位的各项经济业务为核算对象。在社会主义市场经济体制下，财政职能由“供给型”向“经营管理型”转变，相应地要求各事业单位逐步提高经费自给力。各事业单位为此积极开辟财源，组织收入。所以，事业单位的经济业务不再局限于国家财政资金的拨入、转拨和使用，将越来越多地表现为自有资金的组织和支出，以及有关成本费用的核算。各事业单位会计，应对上述各项经济业务活动进行记录、反映和监督。

(三) 事业单位会计, 是预算会计的组成部分

预算会计, 是指各级财政部门 and 行政事业单位核算、反映和监督财政及行政事业单位所管理的各项资金活动的会计。其组成内容见图 1-1。

图表 1-1 预算会计的组成



由图表 1-1 可见, 预算会计由下列两部分组成:

1. 基本组成部分。它是由采用预算会计核算方法, 核算、反映和监督国家预算资金活动情况的会计所组成。包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。其中: 财政总预算会计全面、总括核算、反映和监督国家总预算的资金活动情况; 行政、事业单位会计具体核算、反映和监督单位预算资金活动情况。

2. 参与组成部分。它是由采用非预算会计核算方法, 核算、反映和监督国家预算资金活动情况的会计所组成。主要包括国库会计、收入征解会计和基建资金拨(贷)款会计。其中: ①国库会计, 是财政部门的出纳, 所以, 财政的一收一支均需通过其办理。但因我国国库实行“委托国库制”, 即国库业务由中国人民银行代理, 因而, 国库会计采用金融企业会计核算方法。②收入征解会计, 是指核算、反映和监督国家工商税收和关税等预算收入的征收、解缴情况的会计。包括税收会计、海关会计等。他们分别设立于税务部门和海关。为了适应其业务特点, 分别制定有各自的会计制度, 按其要求进行核算。③基建资金拨(贷)款会计, 是指核算、反映和监督国家基本建设预算资金活动情况的会计。目前, 基本建设资金采用

拨款或贷款方式进行拨付,具体由财政内部的基建财务管理职能部门经办。为了适应其业务特点,制定了专门的会计制度,按其要求进行核算。

综上所述,事业单位会计,是指各级事业单位核算、反映和监督事业单位各项经济业务活动的会计。它是预算会计的组成部分。

二、事业单位会计的分级

事业单位会计,根据国家建制和经费领报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。

(一)主管会计单位

主管会计单位,又称一级会计单位,它是指直接向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系的会计单位,下面有所属会计单位的会计单位。

(二)二级会计单位

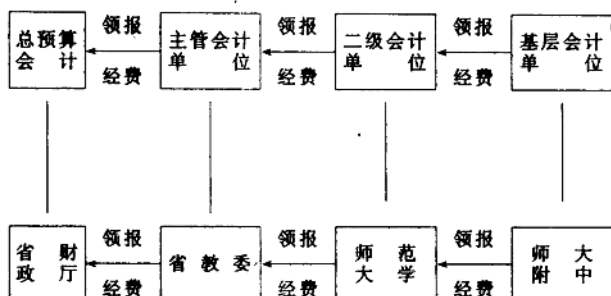
二级会计单位,是指向主管或上级会计单位领报经费,并发生预算管理,下面有所属会计单位的会计单位。

(三)基层会计单位

基层会计单位,又称三级会计单位。它是指向主管或上级会计单位领报经费,并发生预算管理,下面没有所属会计单位的会计单位。

上述单位会计的分级及其关系举例见图表 1-2。

图表 1-2 单位会计分级



第三节 事业单位会计的特点和作用

一、事业单位会计的特点

事业单位会计的特点,主要是与企业会计相比较而言。二者同属于专业会计,因此,他们所应用的会计理论和核算的基本方法大致相同。但由于事业单位会计应用于非物质生产部门,企业会计应用于物质生产部门,二者担负的任务不同,会计核算对象不同,使得事业单位会计具有以下主要特点:

(一)统一性

事业单位会计的统一性,是由预算管理的要求决定的。主要表现为:

1. 事业单位会计的组成体系,必须与单位预算的组成体系相一致。即凡有一级单位预算,就必须相应地设立一级事业单位会计,以便正确地反映各级单位预算执行情况。如:单位预算分为主管单位预算、二级单位预算和基层单位预算、事业单位会计相应地分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位。

2. 事业单位会计核算、反映和提供的预算收支内容,必须与

《国家预算收支科目》规定的内容相一致。以便正确考核单位预算执行情况。如：事业单位会计事业支出、经营支出等总帐帐户下，必须按国家预算支出科目设置明细帐户；有关支出报表，必须按国家预算支出科目设立项目等。

（二）非盈利性

事业单位会计的非盈利性，是指其核算目的具有非盈利性特点，这一点显然区别于以盈利为目的的企业会计。依靠财政拨款的事业单位，其拨入资金具有无偿性，所以无需核算资金盈利；有一部分收入或绝大部分收入的事业单位，虽然依靠自身条件开展一些创收活动，但其目的在于提高经费自给能力，不在于盈利，会计也核算一定时期收益情况，但并非为盈利而核算，而是为了考核资金使用效益。总之，事业单位会计，主要核算资金收支及其结果情况，其目的在于保证完成各项工作任务 and 事业计划，促进各项事业的发展。

（三）会计基础使用灵活性

事业单位会计制度规定，不实行成本费用核算的事业单位，采用“收付实现制”，实行成本费用核算的事业单位或项目，可采用“权责发生制”。这一点区别于企业会计一律采用“权责发生制”。不实行成本费用核算的事业单位，采用收付实现制，有利于及时反映预算收支情况，能够落实预算结余，同时简化了会计核算。实行成本费用核算的事业单位或项目，采用权责发生制，有利于正确反映收入、费用及损益情况。总之，会计基础使用的灵活性，既保证了事业单位会计核算的一般需要，又满足了其核算的特殊需要。

二、事业单位会计的作用

事业单位会计，在不同时期所发挥的具体作用不尽相同，但其基本作用主要表现在以下三方面：

（一）为财务管理提供数据资料

事业单位会计,通过日常凭证的填制、帐簿的登记,能够全面地、系统地、连续地、分门别类地反映各项经济业务活动情况,为日常财务管理提供直接数据;通过定期编报会计报表和财务分析报告,能够为财务管理分析和研究提供基本数据。财务管理离不开会计核算资料;只有利用会计资料,才能进行财务管理;只有认真分析、研究会计核算资料,才能加强财务管理,才能提高财务管理水平。

(二)保护国家财产的安全与完整

事业单位会计,通过日常监督,对于不符合预算或计划、不符合国家政策和制度、不符合收支标准以及不合理等经济业务的拒绝执行或办理,或纠正能够杜绝或减少收入的流失和资金的浪费;通过定期盘点清查,从中发现问题,纠正问题,能够保护国家财产的安全与完整。同时,通过会计监督,能够维护国家财经纪律,保证党和国家有关方针、政策的贯彻和落实。

(三)保证国家事业计划的完成

保证国家事业计划的完成,是事业单位会计核算的最终目的。通过会计核算,为财务管理提供数据资料;通过会计监督,保护国家财产的安全与完整。从而,使单位能够积极组织收入,合理使用资金,有效利用各项经济资源,充分提高资金使用效果,从财力上保证各项事业任务的顺利完成。

第四节 事业单位会计核算的 基本前提和一般原则

一、事业单位会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,是指会计核算所必备的基本条件。它们

具有一定的假设性，因此，西方会计中通常称其为会计假设。然而，它们并不是会计人员的主观臆造，而是建立在大量事实基础上的合乎事理的判断，具有现实性的基础。《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》虽未集中说明事业单位会计核算的基本前提，但文中显而易见，事业单位会计核算的基本前提与企业会计核算的基本前提大致相同。包括会计主体、持续运行、会计分期和货币计量四项内容。

（一）会计主体

会计主体，又称会计实体。是指会计工作为其服务的特定单位或组织。它为会计核算界定了空间范围和服务对象。据此，我国事业单位会计主体，就是设立于中华人民共和国境内的所有独立核算的各级事业单位。

（二）持续运行

持续运行，是指会计主体，即各级事业单位将按照目前状况和目标连续不断地运行下去。也就是说在可预见的未来，它不会被撤并。显然，这一前提带有一定的假设性。因为随着社会的发展，国家机构必须与之相适应地进行改革，所以，任何一个部门或单位都难以保证不被撤并。然而会计核算必须建立在持续运行的基础之上。

（三）会计分期

会计分期，也称会计期间。是对会计主体的持续运行业务活动，按照一定目的划分为不同时期段落。它是对持续运行的修正，为会计核算界定了时间范围。事业单位会计分期与日历年度相同，即以1月1日至本年12月31日为一会计年度。每一会计年度再具体划分为季度和月份，以便及时提供会计信息。国外会计年度有“四月制”（每年4月1日至次年3月31日），如日本、英国等；“七月制”（每年7月1日至次年6月30日），如加拿大、意大利等；“十月制”（每年10月1日至次年9月30日），如美国、泰国等。

(四)货币计量

货币计量,是指对会计主体发生的业务活动采用统一的货币单位进行计量。在此隐含了一个假设前提,币值稳定或基本稳定。在发生恶性通货膨胀时,则需按有关规定,采用特殊的会计方法。事业单位会计一般以人民币为记帐本位币。所谓记帐本位币,是指会计记帐所采用的币种。对于记帐中涉及到的外币,应根据国家银行公布的人民币外汇汇率折算成人民币。境外事业单位或业务收支以外币为主的,可以选定某种外币为记帐本位币。但向国内编报会计报告时,应按报告期末日的汇率折算为人民币反映。

事业单位会计记录的文字,一般应使用中文,少数民族地区可以同时使用少数民族文字。外国设在中国境内的事业单位,也可以同时使用某种外文。境外事业单位向国内报送财务报告应当使用中文。

二、事业单位会计核算的一般原则

事业单位会计核算应当遵循客观性、相关性、收付实现制、可比性、一贯性、及时性、明晰性、配比性、专款专用、历史成本和重要性等一系列原则。

(一)客观性原则

客观性原则,是指事业单位会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,客观真实地反映单位的财务收支状况及结果。主要包括三方面的含义:

1. 真实性

真实性,是指会计反映的信息应当同实际的财务状况相一致。它要求一切会计资料必须如实反映实际的经济活动;一切会计记录必须以合法的凭证为依据;一切会计计量、记录和报告都不能伪造或篡改。做到帐证、帐帐、帐表、帐实之间保持一致。

2. 可靠性

可靠性,是指对于经济业务的记录和报告,应做到不偏不倚,力求会计信息可靠。

3. 可验证性

可验证性,是指会计信息有可靠的凭证供查验。

总之,客观性原则是衡量会计记录和会计报表是否真实、客观地反映经济业务活动的一项重要原则。

(二)相关性原则

相关性原则,又称有用性原则。是指会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足上级主管部门和财政部门等方面了解单位财务状况和收支情况的需要,满足单位内部加强管理的需要。

(三)收付实现制原则

收付实现制原则,是指会计核算基础采用收付实现制。具体而言,事业单位会计核算基础,实行成本费用核算的事业单位或项目采用权责发生制;不实行成本费用核算的事业单位采用收付实现制。

(四)可比性原则

可比性原则,是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,同类单位会计指标应当口径一致,相互可比。

(五)一贯性原则

一贯性原则,是指会计在不同时期使用的会计程序和方法应当一致,不得随意变更。否则,不同期间的会计信息就难以比较,而且容易产生误解,从而造成会计信息使用者的错误判断。实际工作中,确有必要变更,应将变更情况、原因和对会计报表的影响在财务报告中说明,使人明确。

(六)及时性原则

及时性原则,是指对单位发生的各项经济业务应当及时进行会计核算。即对单位发生的各项经济业务应当及时办理、及时记录、及时加工、及时报告。

(七)明晰性原则

明晰性原则,是指会计记录和会计报告应当清晰明了,便于使用者理解和运用。它要求会计填制凭证和登记帐簿必须完整,帐户对应关系明确,文字摘要清楚,含义准确,数字金额易于辨认。

(八)配比性原则

配比性原则,是指会计核算时,收入与其相关的成本、费用应当相互配比。在事业单位会计核算中,主要是指实行成本费用核算的事业单位会计核算时,支出或成本、费用与相关的收入应当相互配比。在正常业务活动中,支出与收入的内在联系主要表现在两个方面:①时间上的一致关系。属于某一期间的支出必须与相同受益期的收入相配比,应归本期实现的收入应与本期发生的支出相对应。若收入要等到未来会计期间才能实现,相应的支出就要分配于未来的实际受益期。②经济性质上的因果关系。收入是由于耗费了一定费用之后才得到的,不同收入的取得是由于发生了与之相应的不同费用。因此,有配比关系的收入项目和支出项目在经济内容上具有必然的因果关系。总之,配比原则与权责发生制原则有着一定的内在联系,并最终受持续运行和会计分期假设的制约。

(九)专款专用原则

专款专用原则,是指对于指定用途的资金应按规定的用途使用,并单独反映。以保证专项任务的完成。

(十)历史成本原则

历史成本原则,是指单位的各项财产物资应当按照取得或购建时的实际价值核算。除国家另有规定者外,一律不得自行调整其帐面价值。它较之于重置成本、现行成本等具有以下优越性:①反映成本客观。因为它是以业务发生时的实际支出计入成本。②检验成本方便。因为它是以原始凭证为依据核算成本,所以,可以随时检验成本的真实性。③核算成本简便。按照历史成本原则,成本一旦确定,就不必经常调整帐目,简化了成本核算手续。当然,历史