



事业单位

会计实务

张勤阁 编著
陈东生
刘广森 审订

山东科学技术出版社

前 言

《事业单位会计准则》、《事业单位财务规则》和《事业单位会计制度》的颁布和实施,给我国传统的预算会计实务处理方法带来了巨大的变化。为帮助广大事业单位会计人员按照新制度的要求,熟练地处理事业单位会计业务,本书从实用的角度出发,主要介绍了新《事业单位会计制度》下处理会计业务的具体方法。全书以会计要素——资产、负债、净资产、收入、支出为基本线索,全面介绍了会计报表的编制与分析。本书是事业单位会计人员处理具体会计业务的参考书之一。

本书由张勤阁、陈东生共同编写,周至龙、许以德、李咸郡、贾连琪、李学森参与了部分工作,最后由陈东生对全书进行了修改、定稿,刘广森审订全书。

由于时间仓促,又加水平所限,书中错误和不当之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

1998年4月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 事业单位会计概述	(1)
第二节 事业单位会计对象	(2)
第三节 事业单位会计核算原则	(5)
第二章 事业单位会计的基本核算方法	(11)
第一节 会计科目	(11)
第二节 账户	(12)
第三节 复式记账法	(14)
第三章 现金及银行存款的核算	(21)
第一节 现金的核算	(21)
第二节 银行存款的核算	(24)
第四章 应收及预付款项的核算	(31)
第一节 应收及预付款项核算内容及账户设置	(31)
第二节 应收票据的核算	(32)
第三节 应收及预付款的核算	(37)
第五章 存货的核算	(40)
材料核实	(40)

第六章 投资的核算	(46)
第一节 债券投资的核算	(46)
第二节 其他投资的核算	(48)
第七章 固定资产及无形资产的核算	(51)
第一节 固定资产的核算	(51)
第二节 无形资产的核算	(57)
第八章 流动负债的核算	(62)
第一节 负债的概念与分类	(62)
第二节 应付票据的核算	(64)
第三节 借入、应付及预收款项的核算	(65)
第四节 其他应交款项的核算	(70)
第九章 净资产的核算	(73)
第一节 净资产的概念及分类	(73)
第二节 基金的核算	(74)
第三节 节余的核算	(81)
第十章 支出、成本费用的核算	(87)
第一节 支出的概念与分类	(87)
第二节 拨出款项的核算	(89)
第三节 事业单位支出的核算	(92)
第四节 成本费用与销售税金的核算	(97)

第五节	经营支出与专款支出的核算	(101)
第六节	调剂性支出及结转自筹基建的核算	(106)
第十一章	收入的核算	(110)
第一节	收入的概念与确认	(110)
第二节	拨入款项的核算	(111)
第三节	事业收入与经营收入的核算	(114)
第四节	附属单位缴款和其他收入的核算	(120)
第十二章	会计报表的编制与分析	(123)
第一节	会计报表的编制	(123)
第二节	会计报表的分析	(136)
中华人民共和国会计法		(139)
中华人民共和国预算法		(146)
中华人民共和国预算法实施条例		(161)
事业单位财务规则		(179)
会计基础工作规范		(190)
会计电算化工作规范		(215)
会计档案管理办法		(226)
附 件		(230)

第一章 绪 论

第一节 事业单位会计概述

会计是生产发展的产物,是经济管理的重要组成部分。人类为了更好地发展生产,就必须对生产过程的各种经济现象进行观察、计量和登记,组成必要的科学管理,会计就是为适应经济管理的需要,在对各项经济活动进行准确、全面、及时的核算和监督的基础上,逐步形成的一门经济管理科学。

会计活动存在于企业、事业和机关单位中,而按这些组织的不同特点形成了会计学的不同分支,即企业会计学和预算会计学。事业单位会计是预算会计的一个分支,它是以货币为主要计量单位,反映和监督中央和地方各级各类事业单位预算执行情况和其他经济活动的专业会计。

事业单位,是指受国家机关的领导,一般不直接从事物质资料生产,但直接或间接为上层建筑服务,为生产建设和人民生活服务的单位。它包括文化、教育、科学、卫生、工业、交通、商业、农业、林业、水利、社会福利和救济等各个事业单位。

事业单位包括国有事业单位和非国有事业单位。事业单位会计适用于中华人民共和国境内的国有事业单位。非国有事业单位,可参照执行。

事业单位会计根据国家机构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。

主管会计单位。向同级财政部门领报经费的单位。它从财政部门取得的不仅是本单位的经费,并且包括由它转拨的所属单位的经费。因此,主管单位不仅具有对直接经事业经费的支配权,而且赋有对所属单位经费的调拨权。

二级会计单位。向主管会计单位领报经费,并转拨所属单位经费的为二级会计单位。二级单位除接受主管单位指导和监督外,也赋有对所属单位经费的支配权和调拨权。

基层会计单位。向主管单位或二级会计单位领报经费,没有所属会计级单位的为基层会计单位。基层会计单位或者隶属于主管单位,与其发生领报关系;或者隶属于二级会计单位,与二级单位发生领报关系。因此,只赋有经办本单位经费的支配权。

第二节 事业单位会计对象

一、会计对象

会计对象是指会计作为一种经济管理活动所反映和监督的内容。在市场经济条件下,事业单位会计对象就是事业单位的预算执行情况和其他的经济活动。

事业单位为了发展各项社会主义事业和完成国家机关工作的任务,一方面要向财政部门或上级单位按照核定的预算领取经费,同时在国家规定的范围内,开展专业活动、辅助活动及经营活动,取得事业收入和经营收入,形成单位的资金来源;另一方面,按照国家规定的开支范围、开支标准和各项财务制度,办理各项事业支出和经营支出,支出人员工资、补助

工资、其他工资、职工福利费、社会保障费、助学金、公务费、业务费、设备购置费、修缮费和其他费用,形成单位的资金运用与耗费。收支相抵后的剩余形成事业单位的结余。另外,一些事业单位在开展非独立核算的经营活动过程中,还要进行成本费用核算,形成经营支出,由此可见,事业单位会计核算对象,是各单位在完成事业计划中所发生的各项经济活动,它既反映财政拨款数,又反映非财政收入情况;既反映为完成事业计划所发生的各项事业支出,又反映在开展经营活动中所发生的各项经营支出。因此,明确事业单位会计的核算对象,对于正确理解事业单位会计作用、特点,更好地组织事业单位会计核算,实行会计监督,完成事业单位会计任务,具有重要意义。

二、会计要素

会计要素是对会计对象进行的科学分类。它包括资产、负债、净资产、收入和支出五项。下面分别说明其构成内容。

(一) 资产

资产是事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。包括各种财产、债权和其他权利。事业单位的资产分为流动资产、对外投资、固定资产、无形资产等。

1. 流动资产 是指可以在一年内变现或者耗用的资产。包括现金、各种存款、应收及预付款项、存货等。

2. 对外投资 是指事业单位利用货币资金、实物和无形资产等方式向其他单位投资。包括债权投资和其他投资。

3. 固定资产 是指使用年限在一年以上,单位价值在规定标准以上,并在使用过程中基本保持原来物质形态的资产。包括房屋和建筑物、专用设备、一般设备、文物和陈列品、图

书、其他固定资产等。

单位价值虽然不足规定标准,但耐用时间在一年以上的大批同类资产,应当作为固定资产核算。

4. 无形资产 是指不具有实物形态而能为事业单位提供某种权利的资产。包括专利权、土地使用权、非专利技术、著作权、商标权、商誉等。

(二) 负债

负债是指事业单位所承担的能用货币计量,需要以资产或劳务偿付的债务。包括借入款项、应付账款、预收账款、其他应付款、各种应缴款项等。

(三) 净资产

事业单位的净资产是指资产减去负债的差额,包括事业基金、固定基金、专用基金、结余等。

事业基金是指事业单位拥有的非限定用途的净资产,主要包括滚存结余资金等。

固定基金是指事业单位固定资产占用的基金。

专用基金是指事业单位按规定提取、设置的具有专门用途的资金。主要包括修购基金、职工福利基金、医疗基金以及其他基金等。

结余是事业单位在一定期间各项收入与支出相抵后的余额,主要包括事业结余和经营结余。

(四) 收入

收入是指事业单位为开展业务活动、依法取得的非偿还性资金。包括财政补助收入、上级补助收入、事业收入、经营收入、附属单位缴款、其他收入和基本建设拨款等。

财政补助收入是指事业单位按核定的预算和经费领报关

系从财政部门取得的各类事业经费。

上级补助收入是指事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政补助收入。

事业收入是指事业单位开展专业业务活动及辅助活动所取得的收入。

经营收入是指事业单位在专业业务活动及辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。

附属单位上缴款是指事业单位附属的独立核算单位按规定标准或比例缴纳的各项收入。

(五)支出

支出是指事业单位为开展业务活动和其他活动所发生的各项资金耗费及损失,以及用于基本建设项目的开支。包括事业支出、经营支出、对附属单位补助、上缴上级支出、基本建设支出等。

事业支出是指事业单位开展各项专业活动及其辅助活动发生的支出。

经营支出是指事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的支出。

第三节 事业单位会计核算原则

会计核算原则是规范会计工作的标准,它分为两部分,一部分是总则,一部分是一般原则。总则规定了会计核算的前提条件,一般原则是对会计核算提出质量要求的原则。

一、会计假设

会计假设亦称会计核算的基本前提,是指会计核算具备

的前提条件,凡是符合这一条件的行政事业单位,会计核算的具体原则就对它适用,如若不附合的,就不适用。会计假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计期间假设、货币计价假设。

(一)会计主体假设

会计主体假设是指会计核算应当以事业单位自身发生的各项经济业务为对象,记录和反映事业单位自身的各项经济活动。这就是说:

1. 会计核算应当以单位为主体,凡是独立核算的单位,无论它们是否属于法人(如单位下属的独立核算的单位可以是法人,也可以是自然人;又如私立学校不属于法人)都应当设置单独的会计机构设置账簿体系,进行会计核算。

2. 会计核算的对象是单位发生的各项经济业务,会计核算的范围是记录和反映事业单位本身的各项经济活动,以及由此而发生的本单位的各项财务收支。凡与本单位经济活动无关的,则不应当列入本单位会计核算的范围,如代管的上级资金或其他资金,不属于单位会计核算的范围。

3. 这里所说的会计核算,应当包括按照独立主体的原则设置一套完整的账簿,建立完整的会计核算体系和报表体系。在会计核算中,应立足于本单位的利益,把单位与所有者(如财政、主管部门)、单位与本单位职工之间的财务收支分开,在此基础上计算结余超支。

4. 会计主体是一个整体,在现实生活中,单位往往有多个独立核算的基层单位或部门组成,在这种情况下,事业单位在编制会计报表时,应当编制合并报表。

(二)持续经营假设

《事业单位会计准则》(以下简称《准则》)第五条规定:“会计核算应当以事业单位各项业务活动持续正常进行为前提。”在事业单位会计核算中,大量地涉及到资产的计价、成品价格的确认、债权债务的确认等技术性问题。不同的假定,会得到不同的核算结果。例如:在持续经营的前提下,应当以历史价格计价,如加权平均法等。然而,若是破产、撤销单位,则不能采用这些方法,而应当以市价或清算价格来估定其资产成本。同样,固定资产的直线折旧法、双倍余额递减折旧法等,也都是以持续经营为前提的。

(三)会计期间假设

事业单位的会计核算应当划分为会计期间,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。

会计期间作为会计核算的前提条件,它要求事业单位的会计将本期发生的会计事项记入本期间,凡不属于本期发生的会计事项不记入本期间。

(四)货币计价假设

《准则》第七条规定:“会计核算以人民币为记账本位币。发生外币收支的,应当折算为人民币核算。”货币计价也是会计核算的基本前提之一。这是指假定事业单位的资产、净资产和负债等项,都可以用同一货币来计价,并通过会计账目来反映这一货币单位,称作记账本位币。例如事业单位用货币购入的专利权、商标权等,假定它们与仪器设备一样,可以用货币表现其价值存在,而这种价值是事业单位中那些在性能、用途等方面无法类比的财产,变成了统一的货币单位,从而为

会计正确估定单位的资产、负债和净资产提供了前提。货币计价的内容可概括为：

1. 每种资产，无论是有形资产、无形资产或其他资产，在它们进入或者退出单位时，都应当用货币来计价。单位内部形成的资产、负债也应当用货币来计价。这样，可以把那些在实物或使用价值上无法比较的资产变成会计的可记录和可比较性。

2. 每个会计单位只能选定一种货币作为记账用货币，其他货币在进入或退出单位时，都应当按照一定的折合率来折算。这种记账用的货币单位叫做“记账单位货币”，这一折合率称作“汇率”，一般的说，在我国人民币是法定的记账单位币。在特殊情况下，也可以采用其他货币作为记账单位币。在采用其他货币作为记账单位币时，必须在会计报告中按政府外汇价的中间价将其换算成人民币。

(五)币值稳定假设

货币是现代会计的统一计价尺度和计量单位，因此，作为统一计价尺度的货币本身必须具有始终如一的价值，处于无限期经济活动状态的单位会计才有可能将发生在不同时期和不同条件下的不同经济业务有机地连接起来，并从而在整体上综合反映并控制一个单位的经济过程，状况和成果。但是实际上货币的价值并不稳定，故称为“币值稳定假设”就是认为不同时期的每一单位货币或同量货币具有完全相同的价值，例如：若干年前的 1 000 元购入的黑白电视机与今天的 1 000 元购入的一台彩电，在会计实务中可以直接相加而表现为两台电视机的总值为 2 000 元。

“币值稳定假设”的具体含义是：①单位不同时期收取或

支出的同量货币而具有完全相同的价值。②不同时期取得不同性质,以及不同价值的资产或负债可以分类相加。③不同时期发生的收支可以直接相抵。

长期以来,这一假设始终是现代会计最重要、最根本的基础,如果离开了这一假设,差不多所有的会计资料的收集、综合和会计报表的编制等等就将不再可能。

世界上一些国家的币值变动十分剧烈,许多会计学家提出了“现值会计”和“定值货币会计”等理论和会计处理方法,但迄今为止,仍没有更合理的观念来取代“币值稳定假设”。

二、一般原则

(一) 真实性原则

它是指会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,客观真实地记录各项收支情况和结果。做到内容真实、数字准确、项目完整、资料可靠。

(二) 相关性原则

是要把事业单位的会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理。

(三) 可比性原则

它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。

(四) 一贯性原则

它是指会计处理方法应前后各期一致,不得随意变更。如确有必要变更,应将变更的情况、原因和对单位财务收支情况及结果的影响在会计报告中说明。

(五) 明晰原则

会计记录和会计报表应当清晰明了,便于理解和运用。

(六) 实际成本核算原则

它是指事业单位的各项财产物资应当按照取得或购进时的实质成本计价。除国家另有规定者外,不得自行调整其账面价值。

(七) 权责发生制和收付实现制原则

这是确定收入、支出入账时间应当遵守的原则。《准则》规定:“事业单位会计核算一般采用收付实现制。”凡是在本期内收到的款项,不论该收入发生在什么时间,均作本期的收入处理;凡是在本期内付出的款项,不论该费用发生在什么时间,均作本期的费用处理。《准则》也规定:事业单位的经营性收支业务核算可采用权责发生制。凡是本期发生的收入,不论该款项是否收到,均作本期收入处理;凡是在本期发生的费用,不论该款项是否付出,均作本期的费用处理。

第二章 事业单位会计的基本核算方法

第一节 会计科目

一、会计科目

(一) 概念

根据经济管理和会计核算的要求,对各个会计要素所包括的具体内容进行科学的分类称为会计科目。

各行政事业单位在社会主义再生产过程中,不断地发生着数量繁多能用货币表现的经济活动——经济业务。经济业务的发生,使资产、负债、净资产、收入和支出这五个会计要素发生数量上的增减变动。对经济业务发生后引起的各个会计要素数量方面的增减变动进行记录是会计核算工作的基础。因此,各会计要素在数量方面的增减变动,是经济业务发生的结果,对各会计要素数量方面变动的记录,实质上是对经济业务内容的描述。例如:事业单位从银行提取现金 200 元,这项经济业务发生后,使单位的银行存款减少了 200 元,现金增加了 200 元的记录,即可正确而清晰地揭示该项经济业务的内容,进而才可能对该项经济业务合理性与合法性作出分析评价。

(二) 设置会计科目的作用

1. 设置会计科目,可以正确、及时、全面、系统地反映会计

对象 每一个会计科目都体现着特定的经济内容,借助于会计科目,可以正确地地区分经济业务发生后引起会计要素中的哪些项目的内容发生了增减变化,并及时地对这些项目的增减变动情况进行记录。通过这些记录,可以随时了解到一定时期内会计要素中任何一项内容的变化情况。

2. 会计科目是会计核算的基本依据 任何事业单位账户的开设、会计凭证的填制、会计账目的设置和运用、会计报表的编制,都要以会计科目为依据。

3. 会计科目为会计监督提供了依据 每个会计科目都代表着特定的经济内容,这些经济内容规定着每一个会计科目所能反映的范围。因此,借助于会计科目可以实现对各单位经济业务会计处理的正确性与合法性进行监督。

第二节 账 户

一、账户的意义

账户是在账簿中所开设的户头,是对会计对象的具体内容进行反映和监督的一种工具,会计科目是账户的名称。

二、账户的结构与基本内容

(一)账户的结构:

由于账户的性质不同,各种账户的具体结构也存在着一一定的区别,但它们的基本结构是相同的。

1. 账户分为左右两方,一方登记增加额,一方登记减少额。

2. 账户记录的数字,体现了四方面的内容,即期初余额、本期增加发生额、本期减少发生额和期末余额。它们的关系