

# 事业单位 通用会计制度 操作指南



CaoZuoZhiNan

主编 孙永尧

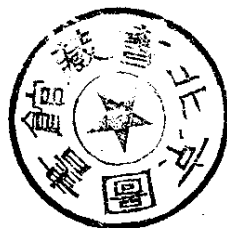
经济管理出版社

98  
F810.6  
85  
2

# 事业单位通用会计制度 操作指南

主编 孙永尧

XAK43/24



经济管理出版社



3 0001 8871 8

责任编辑 刘其昌

版式设计 蒋 方

责任校对 全志云

### 图书在版编目 (CIP) 数据

事业单位通用会计制度操作指南/孙永尧主编. —北京: 经济管理出版社, 1998. 1

ISBN 7-80118-545-5

I. 事… II. 孙… III. 行政事业单位-会计制度-中国-指南  
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 25557 号

## 事业单位通用会计制度操作指南

主编 孙永尧

---

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京曙光印刷厂

---

850×1168 毫米 1/32 10.75 印张 278 千字  
1998 年 1 月第 1 版 1998 年 1 月北京第 1 次印刷  
印数: 1—7000 册

---

ISBN 7-80118-545-5/F·522

定价: 16.50 元

---

· 版权所有 翻印必究 ·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

# 目 录

<b>第一章 事业单位会计改革的必要性</b> .....	( 1 )
一、现行预算会计制度存在的主要问题 .....	( 2 )
二、预算会计环境发生了巨大变化是预算会计改革的 原动力 .....	( 3 )
三、预算会计改革的指导思想 .....	( 9 )
四、预算会计改革的目标 .....	( 11 )
五、预算会计改革的基本内容 .....	( 12 )
六、《事业单位会计准则》的地位和框架 .....	( 14 )
七、事业单位的会计要素 .....	( 16 )
八、事业单位会计制度的特点 .....	( 25 )
<b>第二章 事业单位会计核算的基本前提和一般原则</b> .....	( 28 )
一、会计主体 .....	( 28 )
二、持续运营 .....	( 29 )
三、会计分期 .....	( 29 )
四、货币计量 .....	( 30 )
五、真实性原则 .....	( 31 )
六、可比性原则 .....	( 32 )
七、一致性原则 .....	( 33 )
八、及时性原则 .....	( 33 )
九、清晰性原则 .....	( 34 )
十、权责发生制原则 .....	( 34 )
十一、收付实现制原则 .....	( 35 )
十二、配比原则 .....	( 36 )

十三、专款专用原则 .....	(36)
十四、历史成本原则 .....	(37)
十五、全面性和重要性相结合的原则 .....	(38)
<b>第三章 会计等式和借贷记帐法 .....</b>	<b>(40)</b>
一、事业单位会计等式 .....	(40)
二、复式记帐法 .....	(42)
三、借贷记帐法的意义 .....	(47)
四、借贷记帐法的运用 .....	(49)
<b>第四章 资产核算 .....</b>	<b>(62)</b>
一、事业单位的资产 .....	(62)
二、现金的核算 .....	(63)
三、银行存款的核算 .....	(67)
四、外币业务 .....	(79)
五、应收及预付款项 .....	(85)
六、存货 .....	(98)
七、固定资产.....	(107)
八、无形资产.....	(120)
九、对外投资.....	(131)
<b>第五章 负债的核算.....</b>	<b>(137)</b>
一、负债.....	(137)
二、借入款项的核算.....	(141)
三、应付及预收款项的核算.....	(142)
四、应缴税金的核算.....	(149)
五、应缴款项的核算.....	(166)
<b>第六章 净资产的核算.....</b>	<b>(169)</b>
一、净资产.....	(169)
二、事业基金的核算.....	(170)
三、固定基金的核算.....	(172)
四、专用基金的核算.....	(172)

五、结余及其分配的核算·····	(174)
<b>第七章 收入的核算</b> ·····	(181)
一、事业单位收入的分类·····	(181)
二、财政补助收入的核算·····	(186)
三、事业收入的核算·····	(192)
四、附属单位缴款的核算·····	(193)
五、经营收入·····	(194)
六、其他收入·····	(196)
<b>第八章 支出的核算</b> ·····	(198)
一、支出的概念及种类·····	(198)
二、事业支出·····	(205)
三、专款支出·····	(213)
四、经营支出·····	(216)
五、对所属机构拨款的核算·····	(217)
六、成本费用的核算·····	(222)
七、销售税金的核算·····	(229)
八、上缴上级支出·····	(230)
九、结转自筹基建·····	(232)
<b>第九章 会计凭证</b> ·····	(233)
一、会计凭证的意义·····	(233)
二、会计凭证的种类·····	(234)
三、《会计基础工作规范》对填制原始凭证的规定·····	(238)
四、《会计基础工作规范》对填制记帐凭证的规定·····	(240)
<b>第十章 事业单位会计帐簿</b> ·····	(244)
一、帐簿的种类·····	(244)
二、《会计基础工作规范》对会计帐簿的要求·····	(246)
三、登记帐簿的规则·····	(248)
四、结帐·····	(251)
五、对帐·····	(254)

<b>第十一章 财务报告和财务分析</b> .....	(257)
一、编制财务报告的目的.....	(258)
二、财务报告的作用.....	(259)
三、财务报告的内容及种类.....	(260)
四、资产负债表.....	(265)
五、收入支出表.....	(270)
六、财务清算.....	(271)
七、财务分析.....	(274)
<b>附件一 事业单位会计准则（试行）</b> .....	(281)
<b>附件二 事业单位会计制度</b> .....	(291)
<b>附件三 事业单位财务规则</b> .....	(331)

# 第一章 事业单位会计改革的必要性

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和地方预算以及事业行政单位收支预算执行的会计，是我国两大类会计体系之一。

我国预算会计从建国初期建立以来，经过四十多年的改进和完善，已经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，培养了一支逾百万人的预算会计队伍，在预算管理工作中发挥了重要的作用。

随着我国经济体制改革的逐步深入，社会主义市场经济的建立和发展，国际交流的增加，财政分配格局和单位财务管理形式都在发生重大的变化。在这种情况下，现行的预算会计制度及运行机制，已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的要求进行改革。

市场经济体制对我国事业单位的影响是全面深刻的：表现在如下6个方面：①国有事业单位由政府行政机构附属物向事业法人转化。②事业单位的单一国有制向多种经济所有制转化。③国家对事业单位的管理，由行政手段直接管理为主向综合运用经济的、法律的、学术的、行政的手段等间接管理为主转化。④事业单位资金从单纯领财政拨款向多渠道筹集资金转化。⑤事业单位的会计核算由供给制财政资金请领、支用报销的报帐型向全面经济核算的经营型转化。⑥事业单位会计信息用户，由满足国家预算管理部门单一用户需要向满足各种资财提供者、宏观管理者、基金会及服务对象等多用户需要转化。

发生上述变化后的事业单位，更是各有其特定的活动宗旨、特



定的主导业务、特定的社会责任和特定的职业道德，决定了他们的经济业务内容必然是千差万别的，会计信息用户及其对会计信息的要求也必然是多种多样的。这样就决定必须用能覆盖所有事业单位，能概括事业单位各种类型经济业务，能体现市场经济会计基本理论要求的会计准则，对事业单位的会计核算工作的基本要求作出原则规定。

## 一、现行预算会计制度存在的主要问题

### （一）会计制度不统一

现行预算会计制度适用范围包括行政单位和事业单位。事业单位又划分为五种：①农业事业单位。②工业、交通、商业事业单位。③文教、科学、卫生事业单位。④社会福利救济事业单位。⑤其他事业单位。行政事业单位按照预算管理形式又划分为全额预算单位、差额预算单位、自收自支单位三种预算管理形式。在会计制度执行中，有行政单位会计制度，事业单位会计制度；在事业单位会计制度中，不同的行业、不同的预算管理形式又有不同的会计制度。这样，会计制度过于分散，该统一的未能统一，不便主管部门汇总，也不便于本单位及有关部门了解、分析和使用会计信息。

### （二）资金收付记帐法适用面窄

应该承认此种记帐方法易学易懂、直观、通俗，在过去会计实践中发挥了应有的作用。随着经济体制改革的深入和行政事业单位事业蓬勃发展，传统的收付记帐法就无法再适应资金日益复杂的新情况和市场经济体制下预算资金管理和单位内部财务管理的需要。再说，传统的收付记帐法也有较大的局限性、适用面窄、操作方法呆板。

### （三）会计平衡公式反映不直观

收付记帐下的会计平衡式为差额平衡式，即将资金分为资金来源、资金运用、资金结存三大类，根据资金来源总额减去资金

运用总额等于资金结存平衡原理进行计算确定，反映不直观，不便于资金平衡的验算、记帐凭证的编制和查找会计记帐差错。

#### （四）专用基金核算及管理制度不规范

按照财政部有关财务管理办法规定，行政事业单位应建立事业发展基金、职工福利基金、职工奖励基金；另外，全额预算单位应建立固定资产重置基金；教育事业单位应建立学校基金；差额单位、自收自支单位还应建立医疗基金、修购基金；有条件的自收自支单位还可建立折旧基金和后备基金等五种基金，从预算收支结余中提取。这些规定，我认为欠妥：一是有些专用基金来源渠道不对路：如折旧基金、修购基金应按固定资产价值的一定比例提取；职工福利基金、医疗基金应按职工工资总额的一定比例来提取。二是专用基金管理不规范。笔者调查中发现，较多行政事业单位专用基金超支，有些单位专用基金支出长期挂在“暂付款”帐上不能结转。

#### （五）“收付实现制”不能满足市场经济体制的客观需要

在计划经济体制下，资金全部或部分由国家无偿供给，预算会计单纯为国家预算执行服务，一般不进行成本核算，实行“收付实现”是可行的。在市场经济体制下，预算会计不仅要满足国家预算管理需要，而且要满足内部财务管理和财政、银行、税务部门管理所需的会计信息，单位不仅要产生社会效益，而且要注重经济效益。在这种新的条件下，如果仍然使用“收付实现制”，一些经济关系，如应收、应付、资产增值等，不能全面有效地反映出来。

## 二、预算会计环境发生了巨大变化是预算会计改革的原动力

长期以来，人们普遍认为预算会计是预算管理的工具，其基本任务可概括为事前拨款，事后记帐、核算与报帐，只是反映财政与预算单位之间的领、拨、交的唯一关系，使预算会计打下深

深的“供给型财政”烙印，冲破不了收收支支的白巢禁锢。

随着市场经济的兴起，改革开放形势的发展，预算会计与国家预算管理这一固有的内在联系，正在向更深层次延伸与扩展，逐步建立起与市场经济规律相适应的“经营管理型”目标模式。其主要标志是1989年财政部颁发的《事业行政单位预算会计制度》和当前正在研讨中的《行政单位会计准则》讨论稿，都明确规定了成本费用与管理的内容。现在，文化教育、卫生广播、科研等事业单位，冲破“供给型”观念，着眼于资金使用的社会效益和经济效益，把组织创收与发展事业、搞好经营管理紧密结合起来，应该说这是我国预算会计管理史上的重要转折。

(一) 预算会计职能多重化，报表使用者要求的会计信息量增加

预算会计是一定历史时期的产物，随着市场经济的发展，事业单位“经营管理型”机制的确立，要求预算会计必须转变观念，建立起与之相适应的多功能的整体机制。1991年，第一次全国预算会计理论研讨会上，来自全国各地从事预算会计的专家、学者和实际工作者，会聚一堂，共同切磋的热点问题之一，就是预算会计的基本职能问题，概括起来有四种观点：核算、监督；核算、监督参与论；核算、监督调控论；核算反映、控调监督、分析预测、参与决策“十六字”论等等。尽管对预算会计的基本职能在看法上存在差异，但对其职能正在发生着深刻的变化，都取得了一致的共识，那就是为适应经济关系和经济管理现代化的发展需要，预算会计职能正在朝着更深层次、更广阔领域延伸与发展，并在实践中逐步树立起全新的核算、监督、调控、参与等多功能的整体机制。

改革前的预算会计，适应高度集中的财政体制需要，核算领域单一而狭窄，核算的主要对象是政府财政部门与行政事业等非物质生产部门，改革后，随着形势的变化，预算会计从单纯的核算财政预算内资金转向重视整个财政资金的综合运用核算，其核

算领域大大拓宽，核算的范围既涉及总预算会计、事业行政单位会计、乡镇财政会计，还涉及税收会计、国家金库及基本建设会计；同时，对事业行政单位的经费包干结余、成本费用、专项资金和专用资金，以及周转金的投入与产出等也纳入了核算与管理的范畴，组成了一个集中统一的、多元化核算网络和管理体系。预算会计核算领域这种深层次变化，对国家预算会计与预算管理工作提出了新的要求，注入了新的活力，为我们认识当前预算会计工作肩负的繁重任务大有启迪。

一个较长的时期，由于我国实行的是高度集中的计划经济体制，完全由计划配置社会资源，进行经济建设，在财力分配上，主要表现为统收统支的无偿方式，这种方式，在一定条件下，对保障发展经济和社会事业曾起到一定的积极作用。随着高度集中的计划经济体制向社会主义市场经济体制逐步的过渡，预算会计传统的无偿方式受到冲击，特别是实行地方财政和事业行政单位预算包干以后，财政分配中的有偿支出部分有了较快的发展。例如：从1979年开始，陆续出台的基本建设、支农资金、企业挖潜改造资金等由无偿使用改为有偿使用，并以此为龙头，其触角逐步延伸到城市公用、文教、科研、卫生、广播等一些有效益的事业单位，范围相当广泛。实践证明，财政资金分配的这种“无偿”和“有偿”两者并存以无偿为主的有机结合机制，给财政资金运动勃发出新的生命力，不但促成用钱单位引入市场机制，在加强经济核算和经营管理中融入经营观、经济效益观，提高了资金自给率，为实行事业单位“三过渡”减轻财政负担，辟出了一条蹊径。

建国以来，我国预算会计工作实践取得了有目共睹的成绩，而预算会计的基本理论研究比较薄弱，远远滞后于实践，严重地影响了预算会计工作的发展和管理水平的提高。进入90年代，广大预算会计界的有识之士，越来越意识到预算会计实践中层出不穷的新情况、新变化，迫切需要用科学的理论来指导。1990年，全国预算会计研究会的诞生正是基于这一认识升华的产物，它标志

着我国预算会计理论研究跨入了一个新阶段，由偏重实践向与基本理论研究相结合转变。目前，从全国到地方各级预算会计研究组织，都自觉地树立起预算会计理论研究为社会主义四化建设服务的指导思想，充分发挥研究组织智力密集、联系广泛的优势，紧密结合工作实际，结合财税体制改革实际，孜孜不倦、锲而不舍进行着有益的探索，并在预算会计的基本理论和基本方法等方面取得了颇有理论深度和实用价值的科研成果，有的成果对决策部门和管理部门具有重要参考价值，有的已付诸实施，产生了较好的实用效应。

改革不仅给人们的思想观念带来开拓性的启示，也给预算会计信息网络扩大再生产带来前所未有的机遇，为预算会计信息的触角伸向社会经济大舞台，创造了发展的大环境。其主要标志，一是在全国预算会计研究会的指导和推动下，全国各省、市、区和计划单列市预算会计研究组织相继成立，为推动预算会计的科研活动，扩宽信息网络，起了组织保证作用；二是以《预算会计》刊物为主要信息纽带的公开发行，已成为覆盖全国交流经验、开展科研、推进改革、沟通信息的重要园地；三是多类型、多层次、多渠道的学术交流活动，不但激励着广大预算会计界的专家、学者和实际工作者，积极投入理论探索和实践相结合的主战场，而且构筑起地区之间、部门之间，学会之间、理论界与实际工作者之间，信息互通、知识互补、成果共享的桥梁，这都给预算会计观念更新，注入了开放型的色彩，为预算会计整体功能的发挥，开辟了广阔的天地。

90年代是信息年代。江泽民同志曾说过，“实现四个现代化，哪一化也离不开信息化”。可见，实现预算会计核算与信息技术的现代化，不仅是预算会计工作现代化的基础，也是发挥预算会计整体功能不可缺少的重要因素。随着改革开放加大力度，对预算会计信息的快速传递和快速处理，要求将越来越高，传统的手工操作方式，显然很难适应这一要求，唯一的出路，就是尽快实现

预算会计电算化。人们欣喜地看到，从1980年起在建立预算会计信息处理现代化的进程中，有的省市就开始研制预算会计微机管理系统，经过十多年的开发和实际运作，以及人员培训，现在全国财政预算会计系统已拥有相当规模的微机装备，多数实际工作者都能熟练地运用微机汇总报表，处理数据，使预算会计人员从繁重的手工操作中解放出来，大大提高了工作质量和效率。特别是近几年来，由于各级财政部门的重视，使预算会计信息的核算、整理分析、传递、反馈等一系列处理技术，正在逐步迈向现代化的新台阶。

## （二）以不同预算管理形式而制定的不同会计制度势必改革

目前，我国单位的预算管理形式有全额预算管理、差额预算管理与自收自支预算管理三种类型，单位预算会计制度的会计科目设置，也是以不同预算管理形式划分的。具体地说，会计科目名称分别划分为全额单位、差额单位和自收自支单位会计科目。从理论上讲，以单位不同经费需要确定管理形式是比较科学的，但从实践效果而言，在单位预算、财务管理体制改革发展到今天这种局面，三种预算管理形式之间已不存在明显的界限，加之单位财务活动成果的不确定性，出现管理形式的不确定性。如全额单位由于财政拨付资金的不足，需要自行组织部分收入弥补其经费，自收自支单位在某些年景可自收自支，但遇到国家有关政策调整或单位任务变化，又需国家给予经费补助。因此，目前三种预算管理形式已不能反映各类事业单位的实质。为鼓励单位创收，财政部曾提出过“两个过渡”，即全额管理向差额管理过渡，差额管理向自收自支管理过渡，而“两个过渡”本身就是对传统管理形式划分的一种否定。相应地，会计核算上以三种不同管理形式确定不同会计核算要求的方式，也势必改变。

## （三）预算内、外资金统一管理，会计也应相应改革

现行预算会计制度规定：单位的预算内、预算外资金应分别核算、各自平衡。由此引发的问题是，形成一个单位两套帐，好

像一个单位存在两个甚至多个会计主体。而这两套帐又按各自的管理系统分别汇总报帐，因而会计提供的资料和信息不能完整全面地反映单位的收支全貌，在一定程度上影响上级单位或主管部门对单位的全面评价与考核，甚至影响到宏观决策。就单位而言，将资金划分为预算内、外分别核算与管理，不能做到统筹安排及合理、有效地使用资金。因此，一些部门和单位对此反应很大，建议统一收支核算。

从理论和实践看，实行预算内外资金统管，有利于加强财政的宏观调控；有利于单位加强资金的全面管理，统筹安排、合理使用各项资金；有利于单位综合考核资金使用效果；有利于单位提供完整的会计信息资料。

1996年7月6日，国务院颁布了《关于加强预算外资金管理的决定》，决定规定了预算外资金上缴财政专户，实行收支两条线管理。这样，会计信息要相应地作出规范。决定指出：

预算外资金，是国家机关、事业单位和社会团体为履行或代行政府职能，依据国家法律、法规和具有法律效力的规则而收取、提取和安排使用的未纳入国家预算管理的各种财政性资金。其范围主要包括：法律、法规规定的行政事业性收费、基金和附加收入等；国务院或各级人民政府及其财政、计划（物价）部门审批的行政事业性收费；国务院以及财政部审批建立的基金、附加收入等；主管部门从所属单位集中的上缴资金；用于乡镇政府开支的乡自筹和乡统筹资金；其他未纳入预算管理的财政性资金。

社会保障基金在国家财政建立社会保障预算制度以前，先按预算外资金管理制度进行管理，专款专用，加强财政、审计监督。

按照《企业财务通则》和《企业会计准则》的规定，国有企业税后留用资金不再作为预算外资金管理。事业单位和社会团体通过市场取得的不体现政府职能的经济、服务性收入，不作为预算外资金管理，收入可不上缴财政专户，但必须依法纳税，并纳入单位财务收支计划，实行收支统理。

预算外资金是国家财政性资金,不是部门和单位自有资金,必须纳入财政管理。财政部门要在银行开设统一的专户,用于预算外资金收入和支出管理。部门和单位的预算外收入必须上缴同级财政专户,支出由同级财政按预算外资金收支计划和单位财务收支计划统筹安排,从财政专户中拨付,实行收支两条线管理。

对部门和单位的预算外资金收支按不同性质实行分类管理。国家机关和受政府委托的部门、单位统一收取和使用的专项用于公共工程和社会公共事业的基金、收费,以政府信誉强制建立的社会保障基金等,收入全额缴入同级财政专户,支出按计划 and 规定用途专款专用,不得挪作他用,收支结余可结转下年度专项使用;各部门和各单位的其他预算外资金,收入缴入同级财政专户,支出由财政结合预算内资金统筹安排,其中少数费用开支有特殊需要的预算外资金,经财政部门核定收支计划后,可按确定的比例或按收支结余的数额定期缴入同级财政专户。

预算外资金结余,除专项资金按规定结转下年度专项使用以外,财政部门经同级政府批准可按隶属关系系统筹调剂使用。

有预算外收支活动的部门和单位经财政部门批准可在指定银行开设预算外资金支出帐户,确有必要的,也可再开设一个收入过渡性帐户。未经财政部门审核同意,银行不得为部门和单位开设预算外资金帐户。

部门和单位上缴财政专户的预算外资金,必须按财政部门规定的时间及时缴入财政部门在银行开设的预算外资金专户,不得拖欠、截留和坐收坐支。逾期未缴的,由银行从单位资金帐户中直接划入财政专户。

### **三、预算会计改革的指导思想**

预算会计核算制度改革的指导思想是:①坚持社会主义方向,适应社会主义市场经济体制的需要。②总结建国以来我国预算会计的工作经验,继承行之有效的核算和管理的方式方法。③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做法。既要改革创新，又要继承发扬。

### （一）与社会主义市场经济体制相适应，并具有先进性

我国在 80 年代以前的 30 多年中，实行的是高度集中的计划经济管理体制，事业单位会计也一直执行的是按预算管理形式、分部门制定的事业行政单位预算会计制度。

党的“十四大”将建立社会主义市场经济体制，作为我国经济体制改革的总体目标，经济效益观念和市场竞争观念，是市场经济体制的核心内容。作为运行在市场经济体制中的事业单位，它相对独立地拥有其资产，承担其负债运行其业务。尽管它不以营利为目的，只注重社会效益，但它同样需要树立经济效益观念和市场竞争观念，做到在市场竞争条件下的社会效益和经济效益的统一。因此，作为核算事业单位经济业务规范的《事业会计准则》，也理应与社会主义市场经济体制相适应。同时，作为高层次事业单位会计核算规范的《事业会计准则》，就其先导性，即领先于实务并指导实务的发展而言，还应具有先进性。否则，将难以适应市场经济不断发展的需要，作为指导实务的准则规范的滞后现象也会很快出现。

### （二）尽可能吸收国外非营利组织会计及我国《企业会计准则》的有关研究成果，并充分反映我国事业单位的特性

国外关于非营利组织会计的研究已经有了一定的成果。例如：美国“财务会计准则委员会”（ABS）在 1980 年发表了《论财务会计概念》第四辑《非营利机构编制财务报告的目的》；在 1985 年又发表了《论财务会计概念》第六辑《财务报表的各种要素》，并明白指出，它论述的内容，不仅适用于企业，同样也适用于非营利组织。再如，美国“政府会计准则委员会”关于非营利组织的会计也已颁布了一系列会计准则。吸收国外这些有关非营利组织会计的研究成果，对于事业单位更好地参与国际间交流与合作，加快我国《事业会计准则》的研究进程都是非常有益的。