

第 一 篇

教育会计学基础

第一章 教育会计总论

我国社会主义教育事业经过教育体制的改革，取得了长足发展。多种形式的办学模式冲破了原有的事业单位预算管理体制，对会计管理也提出了新的要求。会计为适应这种新的发展形势需要，更好地为教育事业服务，会计必须改变自己，发展自己，规范各种不同教育单位的会计行为，建立能够适应我国社会主义教育事业特点的教育会计核算体系。

第一节 建立教育会计的必要性、目的及思路

一、建立教育会计的必要性

1. 客观形势发展需要建立教育会计。

随着教育体制改革的深化，我国教育界有相当一部分教育单位已经不是原来意义上的行政事业性组织，不能按预算会计的模式进行会计核算，应当建立一套新的、适应当前教育界现状的专业会计，即教育会计。

改革开放以来，我国教育界出现了前所未有的新情况、新动向、新问题。不但规模上有较大的发展，形成了一支队伍庞大的社会群体，而且，还出现了私立学校、社会力量办学、中外合作办学等多种形式的办学模式。在投资主体方面，不只是国家投资办学，还出现了个人投资、集体投资、外商投资等多元投资主体。这些新情况的出现，使这些教育单

位失去原来意义上的行政事业性质，而成为具有企业性质的经济实体。新形势发展需要建立教育行业的专业会计，即教育会计。

2. 教育单位会计业务的多样性需要建立教育会计。

目前 我国教育单位由于投资主体的多元化、办学模式多样化 形成三种办学模式：（1）以国家为投资主体 依然纳入预算体制 主要经济来源依然由国家财政拨款的所谓教育事业单位；（2）以国家为投资主体，主要经济来源是依靠学费收入的所谓公办收费教育单位，他们经常发生的主要业务是学费收入和支出活动；（3）以个人、集体、外商为投资主体，主要经济来源是学费收入的民办教育单位，他们的主要业务是学费收入和支出活动。前两种教育组织为全民所有制性质的公办教育单位，而后一种教育组织为非公有制性质的民办教育单位。他们的所有制性质不同，业务内容不同。公办收费教育单位是全民所有性质，其主要业务是核算学费收入和支出。收入扣除支出后的余额仍为国家所有，仍具有全民性质。作为公办教育事业单位，主要业务是预算资金的收支业务，它没有脱离事业单位性质，属于预算管理体制。民办学校属于非公有制学校，是一种自收、自支、自谋发展的经济实体。其主要业务是核算学费收入和支出，收入扣除支出后的余额是一种办学“结余”，也是一种“盈余”。投资者可以从办学“结余”中得到适当“回报”；“结余”再扣除“回报”后的剩余应归学校所有 这就产生了所谓“结余”的分配问题。

以上三种模式 他们的性质不同、业务内容不同 很难用统一的预算核算模式进行统一的会计核算。应当因地制宜建立不同核算模式。势必需要建立教育行业的专业会计，即教育会计。

3. 规范会计行为。

对当前出现的新情况、新动向、新问题 必然带来会计核算的新内容，要求会计核算方法有重大变革，其会计行为应予以规范。

原来在预算会计核算体制下，核算预算资金收支活动的会计处理方法，远不能满足新形势发展的需要。对以收费为主要经济来源的教

育单位来说 已不能再视为非营利组织。它们虽然应是“公益性组织”，但不能说它们不能盈利。

为了正确核算办学‘结余’及其分配情况 就必须正确核算获得的收入和发生的支出。为此，应当为教育单位专门制定会计制度，用来规范教育单位的会计行为。此外，还应建立以研究教育单位业务处理方法为主要对象的教育会计学。

综上所述 我国教育单位队伍如此庞大、众多 情况如此复杂、多样，性质又各不相同，再简单地按预算会计核算体制进行管理，执行预算会计制度，是极不适宜的事。会计管理体制与现实社会情况相距太远。同时，无论是单位个数还是业务总量仅次于工业和商业企业，占据第三位的教育单位，却没有属于本行业的专业会计，不能适应时代发展的需要。教育单位必须脱离预算会计管理体制，从预算会计中分离出来，自成体系，建立适应本行业核算需要的，又能适应社会发展需要的专业会计 即教育会计 是当务之急、势在必行的事。

二、建立教育会计的目的

1. 建立教育会计的总体目的是实现教育单位的‘双盈’。

由于我国现有的教育单位执行预算会计核算体制，不能适应现实教育发展形势的需要，与现实教育界的实际情况相差太远，改革预算体制已成为历史的必然。改革方向就是建立教育会计，使在这种新形势下产生的教育会计，为社会主义建设服务，为社会主义教育事业服务。通过教育会计核算，使教育单位能够在社会效益与经济效益双盈方面，达到完善的统一。无论是仍然执行预算体制的学校，还是公办收费学校 或者民办学校 它们都是我国社会主义教育事业的组成部分 是“公益性组织”都应当坚持社会主义方向 坚持公益性原则 实现经济效益与社会效益的双盈。

2. 建立教育会计的具体目的是实现行业会计核算的具体化。

我国几大主要行业 如商业、工业都有本行业的专业会计。唯有教

育行业，没有属于本行业的专业会计，实践证明这是极不合适的。客观要求建立教育会计核算体系，规范本行业的会计行为，规范教育业务核算的方法和内容。促使各教育单位在我国有关教育政策的指引下，逐步建立起自我发展、自我约束、自收自支、合理回报、照章纳税的发展机制，为国家有关部门、社会公众和其他会计信息的使用者提供有关资金的收入来源、支出去向、教育成本水平、结余分配情况、税金 的缴纳情况等会计信息。

3. 建立教育会计要求总体目的与具体目的相结合。

在以上这些总体目的和具体目的的要求下，促使我国各种类型的教育单位在有关政策的约束下合理使用资金，节约使用资金，不断地降低教育成本。使这种具体目的在总体目的的指导下，与总体目的相结合，真正实现社会效益与经济效益的双盈。

三、建立教育会计的思路

根据现实社会发展的需要，教育会计应当从预算会计中“独立”出来，自成体系，形成一门新的学科，即教育会计学。应当作好以下几项工作：

1. 由财政部制定教育单位统一的会计制度，规范各教育单位的会计行为。

目前，我国教育界出现大量的民办教育组织，它们以其自身的教学收入抵补自身的教学支出，并对办学“结余”按国家规定的要求进行分配。对这些业务内容，应当由国家统一制定会计制度，规范会计行为。

另外，我国教育界还有相当数量的公办收费教育单位，它们不以接受国家财政拨款为主要经济来源，不能再纳入预算管理体制。其会计核算也不是预算会计的组成部分，而应有相对“独立”于预算会计自成体系的会计核算体系。

对原有的属于行政事业性质、纳入预算管理体制的教育单位。仍然是依据国家财政拨款作为自己经济的主要来源，也就是所谓“吃皇

粮'的单位,虽然还是预算体制下的教育单位,但在核算内容上,有较多的'个性',有许多特殊的方面,可以将其作为相对'独立'的教育会计体系的组成部分,在国家统一制定的教育会计制度指导下,从事本单位的会计工作,但其性质仍是事业单位。

2. 在教育会计体系中,按两种模式分别处理教育事业单位会计业务和教育企业单位会计业务,即预算体制核算模式和企业制度核算模式。

对于教育事业性质的单位,仍纳入预算管理体制下的预算资金管理范畴,按预算会计制度进行核算;对于教育企业性质的单位,如各类民办学校 and 公办收费学校,它们都是以其收入抵补支出,应纳入企业制度范畴,按企业制度进行核算。

作为各种类型的民办学校,虽然《民办教育促进法》明文规定民办学校属于'公益性事业',但并没有规定不能盈利。相反,在《促进法》中又明确规定,民办学校的投资者可以从'结余'中获取适当回报。关键问题是对'结余'如何理解。

民办学校的投资者不会去做也不愿去做明知赔本,也要为公益事业服务的事。他所追求的首先要有'结余',然后再取得'适当回报'。收入大于支出就是盈利。在这种情况下,民办学校的投资者实质上都是教育企业家,他所经营的学校是一个经济实体,是教育企业单位。对这样的经济实体,应以企业制度核算其收入、支出及结余的分配情况,合理回报,照章纳税,剩余归公。

3. 对民办学校和公办收费学校等教育企业单位,规定合理的收费标准和明确的开支范围,使其收入和支出均纳入国家宏观调控的管理轨道。

教育企业单位虽然属于企业性质的经济实体,但是它不应当是一般意义下的'企业'。它所进行的活动仍然是公益事业,主要目的是为社会公益事业服务,注重社会效益。教育企业单位的活动关系着国家的长远利益,不能完全市场化,不能成为自由市场。

所以，国家有关部门应根据国家宏观经济政策、国家经济发展形势、受教育者的承受能力以及教育成本的实际耗费水平，制定出合理的收费标准。使教育企业单位获得合法、合理的收入，按规定支付教育支出 取得合法的盈利 获得“适当回报”。

4. 不管是教育事业单位，还是教育企业单位，均应作出教育成本核算。

以前 预算会计不涉及教育成本核算 但是目前就教育界来说 社会公众呼唤教育成本，强烈要求知道他们所付出的学费中，真正用于培养学生的支出有多少，实际耗费水平有多高，这些问题必须由教育成本来回答。同时，就受教育者来说，他们应该了解自己学费的去向，理性地缴纳学费。再者，就国家有关部门来说，通过了解掌握各种类型的学校在培养不同专业的学生时，实际耗费的教育费用发生的水平，对于制定有关政策，合理地制定收费标准，提供有价值的依据。

成本是价格的基础，是制定价格的依据。核算成本是整个会计核算工作的一部分。教育会计也不例外，仅仅核算教育资金的来源和使用情况是不够的，还应当以核算教育成本为中心，全面核算教育单位的经济效益和社会效益。没有教育成本核算，是无法真正做到经济效益与社会效益的统一。

为此 国家有关部门应该为教育单位制定出教育成本核算办法 规定教育费用实际耗费水平，定期进行教育成本核算，并向社会和有关单位定期公布，接受社会监督。

5. 无论是教育事业单位还是教育企业单位均应停止使用“收付实现制”改为“权责发生制”这是进行教育成本核算的内在要求。

预算体制是没有成本核算的 所以 它使用“收付实现制”会计基础，在解决预算资金的收付核算时是可行的。能够以“收入—支出=结余”的等式 求出期末“结余”。按这一要求 对预算资金的收支按实际情况反映 必然要求使用“收付实现制”。但是 教育单位为了进行教育成本核算，对每期发生的教育费用，必然产生一个合理负担期间的问

题。为了能正确核算各会计期间负担的教育费用，必然要求按“权责发生制”核算。“收付实现制”无法达到这一目的。

第二节 教育会计的意义、特点及目标

一、教育会计的意义及特点

所谓教育单位是指以其精神、知识、技能或劳务向社会或接受教育者提供精神、知识、技能或劳务服务，最终又形成精神产品，并接受国家有关行政机关领导的单位或组织。主要包括各类型的学校和各种教育组织。

教育单位会计，简称教育会计，是以货币为计量单位，运用会计的基本理论和方法，核算和监督教育单位的资金来源、使用及结余的分配情况，并向有关单位或部门提供会计信息的教育行业专业会计。

教育会计所强调的是运用会计的基本理论和方法，对教育单位发生的经济业务，进行连续、系统、综合、全面的核算和监督。它是一套工作系统，专门提供教育单位业务活动的会计信息，它所要解决的是会计实务问题。

教育会计与其他专业会计相比具有以下特点：

1. 会计核算内容的相对复杂性。

当前我国教育界出现各种不同类型、不同所有制形式的学校。这种投资主体的多元化、办学模式的多样化，使得各教育单位均有自身的特点，有相应的教育业务内容。经常发生的各种经济活动具有相对的特殊性，就决定了教育会计核算内容的相对复杂性，很难有一套所谓统一的模式解决所有的问题。所以，教育会计在核算内容上，既强调它的复杂性，也强调其统一性。

2. 会计基础的双重性。

目前，我国教育单位均采用“收付实现制”，但对附属经济单位，可采用“权责发生制”，形成会计基础的双重性。

需要指出的是，随着教育体制的改革，新的会计核算制度的建立，教育成本核算的推广，会计核算必须实行“权责发生制”，“收付实现制”即将退出历史舞台，这种并存的局面是暂时的。

按照《民办教育促进法》的要求“民办学校在扣除成本、发展基金，以及其他必要的费用之后，出资人可以从办学结余中取得合理回报”。为了求得正确的资金结余，必须实行“权责发生制”，而“收付实现制”是不能解决这一突出问题的。

3. 会计制度的双重性。

我国教育单位在资金的来源方式方面存在着两种不同体制：一类是纳入国家预算的、由中央财政拨付预算资金作为资金来源方式的预算体制；另一类是完全企业化的民办学校和公办收费学校，其资金来源方式是学费收入，与中央财政没有任何联系。国家不能不考虑两种体制并存的事实，要想对这两种体制采取一种统一的管理模式是不可能的。但这并不等于说国家不能进行统一管理，国家只要制定“一种制度、两种内容、两种管理”就可以适应两种体制并存的局面，这就出现了会计制度的双重性。

4. 会计目标的双重性。

任何一个经济实体、典型的企业单位，都以实现最优的经济效益为最终目的，它们要求以最有效的支出，获取最大的收益，实现最大限度的利润。企业单位的会计追求的目标，当然是以最经济的核算办法，追求最大限度的利润。

但是，作为教育单位，特别是民办学校和公办收费学校，在我国社会主义条件下，它们仍然属于“公益性组织”，“不得以营利为目的”，应坚持注重社会效益、注意公益性原则。就是说它所提供的精神产品，是否对我国社会主义建设最有益，为社会所做的贡献是否是最大限度的。即它应当把社会效益放在首位。教育会计应当为实现社会效益和经济效益的双盈起到应有的促进作用。这是教育会计目标的双重性。

二、教育会计的目标

教育会计的总体目标是向教育单位的管理者和其他部门报告社会效益与经济效益双重的会计信息。教育会计为实现这一总体目标必须充分发挥会计的核算和监督职能。为此，教育会计应在总体目标的要求下制定更加具体的目标。

首先 教育会计应真实有效地核算和监督教育资金 包括预算资金和学费收入 的来源、使用情况 合理控制资金 以节约使用教育资源为目的。

其次 教育会计应及时正确地计算教育成本 核算教育费用的发生情况，为国家教育投入的宏观政策决策提供教育成本方面的信息；向社会公众、接受教育者提供教育成本方面的信息；也为收费学校制定收费标准提供成本方面的依据。

最后 教育会计要真实、正确地核算资金结余 按国家有关政策规定 合理合法地进行结余分配。教育投资者得到应有的“合理回报”，应照章纳税，结余留用，并向有关部门和会计信息的使用者，报告经济效益和社会效益的实现情况。

总之 教育会计应当以各种具体目标指导经济活动 实现各种具体目标，为最终实现这些目标作出应有的贡献。

三、教育会计学的意义与内容

教育会计与教育会计学是两个不同概念。前已述及 教育会计是运用会计的基本理论和方法，核算和监督教育单位经济活动，提供有关教育资金来源、使用和结余分配及其增减变化情况会计信息的教育行业专业会计。教育会计所要解决的是会计实务问题，它的实质是如何核算教育单位的经济活动 它是一个工作系统 是教育会计工作的内容。

教育会计学是一门学科 它以教育单位的业务活动为研究对象 运用会计学的基本理论和方法与教育单位的具体实践相结合，上升为理

论,具体指导教育单位业务活动而构成的理论与方法体系。它是一门应用科学,属于部门经济管理学科,也可以称为教育中级财务会计学。诚然在日常会计生活中教育会计与教育会计学的不加以区分的。但应明确指出,它们是两个不同概念。作为本学科所讲述的内容,是教育会计学的内容为了叙述方便起见,一律都简称为教育会计不再冠以教育会计学的名称。

教育会计学是一门新兴学科,在内容和方法上,不可能尽善尽美,都会在某些方面存在一些问题和缺陷。在发展过程中,还会遇到一些新问题、新情况。只有在会计的实践中不断完善逐步加以解决才能更加丰富这门新兴学科,使其更加成熟。

教育会计学作为一门新兴学科应该包括哪些内容尚未有明确的结论。但就目前情况来说,它应该是中级财务会计学在教育单位的应用。其主要内容应该是中级财务会计学的内容。由于我国教育界出现的投资主体多元化、办学模式多样化的复杂情况使教育会计核算的内容很难形成一种统一的模式。但是它们之间仍然有一些共性就其共性来说,大体上可形成两种类型。

其一是预算型教育会计学。对那些仍然由国家财政预算拨款、以预算资金作为主要经济来源、纳入预算管理体制改革的教育单位可进行原来意义上的预算会计核算即核算预算资金的收支、结余及其增减变化情况。但是要改“收付实现制”为“权责发生制”目的是为了进行教育成本核算合理提供教育费用分期负担的分配方法。在对日常业务核算的基础上定期编制会计报表向有关单位或部门报告本单位的会计信息。

其二是企业型教育会计学。对那些自收自支、自我约束、自我发展的民办教育单位以及公办收费教育单位它们均以教育服务获得的教育收入抵补教育支出按规定分配结余应纳入企业会计核算体制。这些单位虽然仍是“公益性组织”但并非真正意义上的非盈利单位。它们应该取得合法收入按规定支付教育费用出资者对“结余”部分可以取得“合理回报”照章纳税定期提供有关会计信息。因此这些单位

在性质上和企业并无本质区别，应纳入企业制度核算。

需要说明的是 无论属于哪种类型 均要进行教育成本核算 建立教育成本核算办法 定期报告有关教育成本信息。此外 教育会计学还应包括“ 外币业务核算 ”、 汇总会计报表 ”和“ 教育单位终止与清算的核算 ”等内容。

第三节 教育会计的工作组织及核算系统

一、教育单位及其分类

这里的教育单位是指各种类型的学校及其有关的教育组织。为了便于了解其特点 合理地组织该单位的会计核算 有必要按不同标准进行分类。

（一）按管理体制划分

按管理体制划分，包括预算体制学校和非预算体制学校两种。

所谓预算体制学校 就是这些教育单位仍然是国家投资 由国家财政拨款拨入预算资金，并按国家规定的要求使用这些预算资金，如果有结余，仍然继续使用。如由各级政府、事业团体投资建立的大中小学校、专业学校、技工学校、军事院校、福利学校等。

所谓非预算体制学校 就是这些教育单位主要是由个人、集体、集团、外资或合伙、合作投资兴办的民办学校、中外合作学校等。这些学校由集体或个人兴建，以自己的教学收入抵补教学支出，如果有结余，应扣除教育成本和其他费用之后 投资者可以取得合理回报 并照章纳税。它们在资金的来源和使用方面不受预算管理体制的任何约束，但应遵守国家有关法令、政策。

值得强调的是绝大部分高校、中等专业学校、技工学校、幼教学校等 它们虽然由国家投资兴建 属于公办公有制学校。但在教育资金来源方面 不是依靠国家财政拨款 而是依靠自己的教学收入 按国家规

定的开支范围使用资金 如果有结余 应归国家所有 属于公办收费学校。这些教育单位应纳入非预算体制学校的范围。

（二）按所有制形式划分

按所有制形式划分，可分为公有制学校和非公有制学校两大类。

凡是由国家投资兴办，或由行政机关以国家财政拨款兴办的各类学校 均应属于公有制形式的学校 它包括仍纳入预算体制的公办学校和非预算体制的公办收费学校两类。凡是由集体、集团、个人或外资兴办的独资、合伙、合作学校 均属于非公有制学校。

无论是公有制或是非公有制学校，它们都是我国社会主义教育事业的组成部分 都是“公益性事业组织”。

（三）按是否盈利划分

按是否盈利划分，可分为盈利教育单位和非盈利教育单位。

凡是纳入预算管理体制的学校 属于非盈利教育单位 非预算管理体制的学校，一律属于盈利教育单位。

二、教育会计的工作组织系统

教育会计按其会计业务的集中程度和隶属关系可分为三级，即一级会计单位、二级会计单位和三级会计单位。

一级会计单位通常为主管会计单位，主要是指主管机关或集团设置的会计核算组织。如果属于预算管理体制，它向同级财政部门领拨经费、发生预算管理关系 然后 将预算资金下拨给所属二级核算单位；如果属于非预算管理体制，则不存在预算资金的拨人和下拨问题。这样的会计单位，均设有下属的二级会计单位。

二级会计单位主要是指向上级领拨经费，如果下属设有基层核算单位，它仍然可以向下属单位拨付资金，如下属没有设置基层核算单位，该会计单位也可称为基层核算单位。这些单位通常要向上级主管会计单位报送会计报表，和上级主管会计单位发生资金的管理关系。

三级会计单位也称为基层会计单位，它向上级会计单位领拨经费，

进行独立会计核算，并向上级会计单位报送报表。接受上级会计单位的管理与监督。

以上三级会计单位均实行独立核算。负责组织本单位的会计工作，并向上级会计单位报送会计报表，由上级主管会计单位编制汇总会计报表。

对不具备独立核算条件的单位可实行“报账制度”作为“报销单位”管理。

还有一些会计单位因所在教育单位是个人私立或合伙、合作或集体、集团兴办的教育单位。在会计业务方面，它们不与任何单位或部门发生任何会计关系，对这些会计单位可称为“独立”核算单位。不属于预算体制三级会计工作组织之列。

三、教育会计核算系统

根据我国目前教育界的现状，教育会计核算系统大体可分为两大系列。

其一 对那些仍然属于预算管理体制 纳入预算管理系统的教育单位，包括一级、二级和三级会计单位，均称为教育事业单位。其会计核算系统仍可按原来意义上事业单位预算会计核算体制，组织核算本单位的会计业务，可称之为教育事业单位教育会计核算系统。

其二 对那些非公有制教育单位和公办收费教育单位 均可称为非预算体制教育单位，属于教育企业性质的经济实体，称之为教育企业单位。由于这些教育组织均可获得一定的盈利（或称“结余”）民办学校的投资者又可从“结余”中取得“合理回报”又可称之为盈利教育组织。把这些教育单位纳入企业制度管理范围，按企业制度组织本单位的会计核算工作，称之为教育企业单位教育会计核算系统。

特别值得提出的是 对那些规模较大、知名度较高、无形资产较强的公办收费教育单位，由于有分支机构的存在，可建立一级、二级和三级机构会计核算系统。

第二章 教育会计的理论基础 和方法基础

教育会计是我国会计学体系中一门应用于教育行业的专业会计。教育会计的理论基础和方法基础仍然是会计学的基本理论和基本方法,包括填制会计凭证、设置账户、复式记账、成本计算以及编制会计报表等。

第一节 教育会计理论基础和 方法基础概述

一、教育会计的理论体系

教育会计是一门应用于教育单位的专业会计,它所依据的理论体系仍然是会计学的基础性理论。这些理论主要包括:凭证设置理论、簿记理论、账户设置与结构理论、收入与支出相配比理论、财产物资计价理论、固定资产折旧理论、成本核算理论、收益的计算与分配理论、会计报表的形成与编制理论,以及财务分析理论等。

从以上会计理论来看,教育会计所依据的理论体系,基本上属于“中级财务会计学”的理论体系。把以上各种会计理论与教育行业的具体实践相结合,产生教育会计理论,形成“教育会计学”。

二、教育会计的方法体系

教育会计是应用于教育行业的专业会计,它所要解决的问题是如

何运用会计学的基本方法，解决教育行业的具体实践问题。这些会计学的基本方法包括：填制和审核会计凭证的方法、复式记账的方法、账户的运用和登记的方法、应计制和现金制处理收入与费用的方法、财产物资的计价方法、固定资产折旧的计算与核算方法、成本的计算与核算方法、损益的计算与会计处理方法、所得税以及其他税种的计缴方法、会计报表的编制方法以及财务分析方法等。

从以上会计方法来看，教育会计所运用的方法体系基本上是“中级财务会计学”的方法体系。对以上这些方法，在教育行业加以运用，解决教育行业的具体实践问题，构成教育会计的方法体系。

第二节 教育会计对象、会计要素、 会计等式及其变化规律

一、会计对象

会计对象是指会计核算和监督的内容。对会计工作来说，它的对象是指它的工作内容。对一门学科来说，它的对象是指它所研究的内容。会计工作就是会计实务，会计学就是对会计实务的理论性总结，所以，会计工作与会计学的对象是一致的。

教育会计或教育会计学的对象是就教育会计核算和监督的内容而言的。

就教育单位来讲，还有教育事业单位和教育企业单位之分，其会计对象应有所不同。

教育事业单位，其会计核算仍然是围绕着预算资金收支所发生的经济活动而进行的。其会计对象应是预算资金的收支及其增减变化情况。但教育企业单位，其会计核算则是围绕着自收、自支资金所发生的经济活动而进行的。其会计对象是自收自支资金及其增减变化情况。