

公共经济与管理专业系列教材

政府与非营利组织会计

ZHENG FU YU FEI YING LI ZU ZHI KUAI JI

主编 徐曙娜 副主编 陈明艺



上海财经大学出版社

Shanghai University of Finance & Economics Press

公共经济与管理专业系列教材

政府与非营利组织会计

主 编 徐曙娜

副主编 陈明艺

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/徐曙娜主编;陈明艺副主编. —上海:上海财经大学出版社, 2006. 9

(公共经济与管理专业系列教材)

ISBN 7-81098-737-2/F · 683

I. 政… II. ①徐…②陈… III. 单位预算会计-高等学校-教材
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 111279 号

☐ 责任编辑 刘光本

☐ 封面设计 周卫民

ZHENGFU YU FEIYINGLI ZUZHI KUAJJI

政府与非营利组织会计

主 编 徐曙娜

副主编 陈明艺

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海财经大学印刷厂印刷

上海宝山周巷印刷厂装订

2006 年 9 月第 1 版 2006 年 9 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 25.75 印张 532 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 33.00 元

前 言

近几年来,我国的预算管理制度改革正如火如荼地进行着:从国库集中收付制度改革、政府采购制度改革、部门预算制度改革到 2006 年推出的政府收支分类改革。这些预算管理制度的改革影响着我国政府与非营利组织会计的发展和变化。但是,我国财政部并没有因此而较大幅度地修改《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》。同时,各地预算管理制度的改革内容不尽相同,财政总预算会计和行政事业单位会计的改革也不尽相同。

为了能够全面地反映我国政府与非营利组织会计的全貌,并能与国外的政府与非营利组织会计做一个比较,本书分三篇介绍政府与非营利组织会计:第一篇包括第一、二两章,主要介绍政府与非营利组织会计的基本理论和基本概念,并从总体上比较了我国预算会计与国外的政府与非营利组织会计的不同,同时也从总体上概括了现代预算管理制度改革对我国预算会计的影响。第二篇包括第三、四、五、六、七、八、九、十、十一、十二、十三和十四章,主要介绍我国的政府会计和国外的政府会计,我国的政府会计又分为财政总预算会计和行政单位会计。从第三章到第八章介绍我国的财政总预算会计,前面五章主要介绍现行财政总预算会计制度,而第八章则介绍预算管理制度改革下财政总预算会计制度的发展和变化。第九章到第十三章介绍我国的行政单位会计,前面四章介绍现行的行政单位会计制度,第十三章则介绍预算管理制度改革下行政单位会计制度的发展和变化。第十四章介绍美国的政府会计。第三篇包括第十五、十六、十七、十八、十九、二十和二十一章,主要介绍国内外非营利组织会计,包括我国的事业单位会计和民间非营利组织会计,并以学校和医院为例介绍了我国事业单位会计与国外非营利组织会计的不同。本书有以下四个特点:

1. 紧密联系我国预算会计的发展和变化。本书不仅介绍现行的预算会计制度和民间非营利组织会计制度,还介绍了我国现代预算管理制度改革下预算会计制度的发展和变化,尤其包括了最新的改革内容。为了有利于读者更好地了解和掌握我国的预算会计,本书采用了分块介绍的方式介绍现行预算会计制度和不同预算管理制度改革下预算会计的发展和变化。

2. 引入预算管理基础理论。这是本书的一大显著特点。编者认为预算会计是政府预算管理的工具,了解预算管理基础理论是深入理解和掌握预算会计的前提条件,所以将预算管理基础理论穿插在整本教材中。

3. 注重中外政府会计和非营利组织会计的比较。本书虽然以介绍我国的政府会计和非营利组织会计为主要内容,但为了使读者更好地了解我国政府与非营利组织会计与国外政府与非营利组织会计的不同,对国外的政府与非营利组织会计也做了简单的介绍。

4. 注重实际操作。本书不仅在正文中有大量的案例,还在每一章中安排了一定的复习思考题和练习题,有利于读者及时复习和巩固。

本书可以作为高等院校的教材,也可以作为财政总预算会计人员、行政事业单位会计人员的培训用书。

本书由徐曙娜拟定大纲并统稿。写作分工如下:

徐曙娜、李娟(第一、二章)

徐曙娜(第三、四、八、九、十、十一、十二、十三、十四章)

祝梅娟(第五章)

程北男(第六、七章)

陈明艺、孙芸(第十五、十六、十七、十八章)

陈明艺(第十九、二十章)

陈明艺、徐曙娜(第二十一章)

编者

2006年9月

目 录

前言/1

第一篇 政府与非营利组织会计原理

第一章 政府与非营利组织会计概述/3

第一节 我国的预算会计概述/3

第二节 国外的政府与非营利组织会计概述/10

第三节 现代预算管理制度改革对预算会计的影响/18

复习思考题/20

第二章 我国政府与非营利组织会计的基本理论/22

第一节 我国政府与非营利组织会计准则(或会计制度)和记账基础/22

第二节 我国政府与非营利组织会计的基本前提与会计原则/24

第三节 我国政府与非营利组织会计的基本要素与会计等式/28

第四节 我国政府与非营利组织会计的核算方法/31

复习思考题/47

第二篇 政府会计

第三章 财政总预算会计概述/51

第一节 财政总预算会计的概念、任务和特点/51

第二节 我国预算会计的会计理论/54

复习思考题/58

第四章 财政总预算会计的资产/59

第一节 财政性存款/59

第二节 在途款/62

- 2 第三节 **有价证券**/63
 第四节 **暂付及应收款项**/65
 第五节 **预拨款项**/67
 第六节 **财政周转金放借的核算**/70
 复习思考题/72
 练习题/72

第五章 财政总预算会计的负债和净资产/74

- 第一节 **财政总预算会计的负债**/74
 第二节 **财政总预算会计的净资产**/76
 复习思考题/80
 练习题/80

第六章 财政总预算会计的收入和支出/82

- 第一节 **财政总预算会计的收入**/82
 第二节 **财政总预算会计的支出**/99
 复习思考题/109
 练习题/109

第七章 财政总预算会计的会计报表/112

- 第一节 **财政总预算会计主要报表编制前的准备工作**/112
 第二节 **财政总预算会计报表的编制**/114
 第三节 **财政总预算会计报表的审核与分析**/123
 复习思考题/128

第八章 财政预算管理制度改革下的财政总预算会计/129

- 第一节 **政府收支分类改革下财政总预算会计的变化**/129
 第二节 **国库集中收付制度改革下的财政总预算会计**/136
 第三节 **政府采购制度改革下的财政总预算会计**/142
 复习思考题/149
 练习题/150

第九章 行政单位会计概述/151

- 第一节 **行政单位会计的概念、任务和特点**/151

第二节 行政单位会计的会计理论/153

复习思考题/155

第十章 行政单位会计的资产、负债和净资产/156

第一节 行政单位会计的资产/156

第二节 行政单位会计的负债/166

第三节 行政单位会计的净资产/170

复习思考题/172

练习题/172

第十一章 行政单位会计的收入和支出/174

第一节 行政单位会计的收入/174

第二节 行政单位会计的支出/179

复习思考题/187

练习题/187

第十二章 行政单位会计结账与会计报表/189

第一节 行政单位的年终清理和结账/189

第二节 行政单位的会计报表编制/193

第三节 行政单位会计报表分析/200

复习思考题/204

第十三章 财政预算管理制度改革下的行政单位会计/205

第一节 部门预算改革下的行政单位会计/205

第二节 国库集中收付制度改革下的行政单位会计/213

第三节 政府采购制度改革下的行政单位会计/216

复习思考题/218

练习题/218

第十四章 国外的政府会计/220

第一节 政府基金/220

第二节 普通固定资产账户组和普通长期债务账户组/229

第三节 权益基金和信托基金/233

复习思考题/235

第三篇 非营利组织会计

第十五章 事业单位会计概论/239

第一节 事业单位会计的概念、特点和任务/239

第二节 事业单位会计要素及科目/242

复习思考题/244

第十六章 事业单位会计的资产、负债和净资产/245

第一节 事业单位会计的资产/245

第二节 事业单位会计的负债/261

第三节 事业单位会计的净资产/268

复习思考题/275

练习题/275

第十七章 事业单位会计的收入和支出/277

第一节 事业单位会计的收入/277

第二节 事业单位会计的支出/284

第三节 事业单位会计的成本费用/292

复习思考题/295

练习题/295

第十八章 事业单位会计结账和会计报表/297

第一节 年终清理结算和结账/297

第二节 事业单位会计报告/299

复习思考题/310

第十九章 财政预算管理制度改革下的事业单位会计/311

第一节 部门预算改革下的事业单位会计/311

第二节 国库集中支付制度改革下的事业单位会计/313

第三节 政府采购制度改革下的事业单位会计/316

复习思考题/317

第二十章 我国民间非营利组织会计/318**第一节 我国民间非营利组织会计概述/318****第二节 民间非营利组织会计的资产、负债和净资产/323****第三节 民间非营利组织会计的收入和费用/330****第四节 民间非营利组织会计的财务会计报告/336****复习思考题/343****第二十一章 医院会计和学校会计/344****第一节 我国的医院会计/344****第二节 我国的学校会计/357****第三节 国外的医院会计和高等院校会计/372****复习思考题/379****附录 2007 年政府收支分类改革方案的支出功能分类中的类、款和项/381****参考文献/398**

第一篇

政府与非营利组织会计原理

在本篇中,我们主要介绍政府与非营利组织会计的基本概念和基本理论。

2000

1000

1000

第一章 政府与非营利组织会计概述

会计是以货币为主要计量单位,运用一整套观察、计量、登记、传送的专门方法,对企事业单位、机关团体单位的经济活动进行连续、系统、全面、综合的反映与监督,促进提高经济效益的一项经济管理活动。会计一般分为企业会计和非营利组织会计。由于广义的非营利组织包括政府和狭义的非营利组织,所以后者在国外又称为政府与非营利组织会计,而在我国一般包括预算会计和民间非营利组织会计。但我国的预算会计与国外的政府与非营利组织会计有着很大的不同,具体分析见第一章第二节。在本章中我们主要介绍我国的预算会计、国外的政府与非营利组织会计及两者之间的区别,以及我国预算管理制度改革下预算会计的新发展。当然,我国的民间非营利组织会计也是我国的政府与非营利组织会计的组成部分,但由于我国民间非营利组织的薄弱,相应地这一会计在我国不如预算会计那样受重视。为了避免重复,对我国民间非营利组织会计的概述将在第二十章论述。

第一节 我国的预算会计概述

一、预算会计的概念

预算是一个国家在一定时间内,为了实现其职能,筹集所需资金以及利用这些资金的财政收支计划,是国家筹集、分配和管理财政资金的重要工具,它往往经过一定的法律程序,具有一定的法律地位,也是国家实现财政政策的重要手段。无论是社会主义国家,还是资本主义国家,都要有预算。

预算的特点主要体现在以下几个方面:

(1) 法定性

法定性是指国家预算的形成和执行都是以宪法、法律和规章为依据的。任何国家的预算都必须由立法机关审核批准,并接受立法机关的监督,这突出表明了国家预算的法定性。我国国家预算法案每年要提请全国人民代表大会审查、批准,经过批准后的国家预算具有法律效力,各级人民政府、各部门、企事业单位都要按照国家预算的规定执行,并保证各项收支计划的圆满完成。在市场经济体制下,政府预算要有制度规定是重要的,即“法治”而不是“人治”,更重要的是要使政府行为的制度条件符合市场经济体制的要求。

(2)公开性

公开性是指国家预算的形成和执行是透明的,是受公众监督的。政府虽然是预算编制和执行的主体,但本质上是公众的“受托人”,因此国家预算必须向公众公开。当然为了国家安全,也有相应的保密规定。同时,国家预算收支的立法也是透明的。

(3)完整性

完整性是指所有政府收支都应在政府预算中得到反映。这就是说,国家预算要全面反映政府活动的范围和方向。我国 2007 年将要实行的新的政府收支分类改革,就已经将所有的财政资金(包括预算内资金、预算外资金、社会保险基金)都包括在政府预算之内。

为了更好地追踪和管理预算全过程,就需要会计记录。而预算会计就是对国家预算资金活动过程及其结果所实施的一种管理活动。其核算监督的对象是社会再生产过程分配领域预算资金的活动情况,这需要同属于非物质生产部门的各级政府财政会计和行政单位会计、事业单位会计共同完成。我国的预算会计以 1950 年政府部门正式发布预算会计规范为标志。

概括来说,我国的预算会计是各级政府、使用预算拨款的各级行政单位和各类事业单位以货币为主要计量单位,运用复式记账法等一系列专门方法,对国家预算资金活动过程及其结果,进行连续、系统、全面、综合的反映和控制,以提高资金使用效益,促进国家预算圆满实现,它是一种专业会计。

具体来说,我国的预算会计包括以下四个方面的含义:

1. 预算会计的主体是各级政府及各级行政和各类事业单位。预算会计也因此可以分为财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。

2. 预算会计的核算对象主要是国家预算资金的运动过程和结果。但从我国的实际情况来看,财政资金被人为地分为预算内资金和预算外资金,所以会让人误解,以为预算会计核算的是预算内资金,其实不然。正如我们前面分析的,预算应该具有完整性,应该包括所有预算内、外的资金,所以即便我国对预算内、外资金分别管理,实行不同的管理方法和管理制度,但预算会计的核算还是包括全部的预算内、外资金。当然预算会计的核算对象不仅仅包括收入、支出和结余,还包括相应的资产和负债。具体地讲,财政总预算会计是核算各级政府预算内外的收入、支出和结余,以及由此而形成的资产和负债;行政单位会计是核算行政单位预算内外的收入、支出和结余,以及由此而形成的资产和负债;事业单位会计是核算事业单位预算内外的收入、支出和结余,以及由此而形成的资产和负债,同时事业单位会计还核算事业单位的经营性资金的收支、结余和相应的资产和负债。

3. 从学术上看,预算会计是一种专业的会计。与其他会计一样,是以会计学原理为基础的——门专业会计。

4. 预算会计作为预算管理的工具之一,将随着预算管理理念的变化、预算管理制度的变迁而发展。最近,我国的预算管理制度正经历着巨大的变化,国库集中收付制度、政

府采购、部门预算以及最新的政府收支分类都影响着预算会计的发展。同时国外政府会计的很多优点也影响我国预算会计的变革和发展。

二、我国预算会计的职能与特点

(一) 预算会计的职能

预算会计的职能,由预算会计的对象、性质和特点以及预算管理的要求决定。预算会计的基本职能主要有:

1. 反映预算收支执行情况,为管理国家预算提供可靠信息资料

预算会计,是国家预算执行的会计。在国家预算收支过程中,要运用一系列特有的科学方法,对各项预算收支进行计算、记录,及时、正确、完整地反映预算收支的执行情况,以便有关部门利用所提供的信息资料,管好国家预算。

2. 监督预算收支活动,合理使用预算资金,提高预算资金使用效益

预算会计,在对预算资金活动的全过程中,实行会计监督和指导,使预算资金按照核定预算、计划的内容使用,随时检查是否遵守国家有关法令、法规,掌握预算资金的使用情况和事业完成进度,了解预算资金收支动态,严格预算支出范围,以保证预算资金合理、节约、有效使用,充分发挥预算资金的作用。

3. 分析预算执行情况,促进国家预算的圆满实现

预算会计,应及时、完整、准确地编制各种会计报表(旬、月、季、年)。运用报表所提供的综合数据,结合预算、计划进行分析,及时了解预算收支任务的完成情况,协助国库按时收纳、划分和报告各项预算收入,检查各项预算资金的使用情况,总结经验,发现问题,提出措施,以保证国家预算的圆满实现。

4. 妥善调度财政库存,保证预算资金的及时供应

各级财政部门在预算执行中,根据库存资金状况,有计划地调度和及时做好资金供应,是有效使用预算资金的重要手段。由于地区间经济发展不平衡和预算收支的季节性,从而形成地区间预算库存不平衡,需要上级财政部门统一调度库款,以补余缺。因此,必须掌握预算收支规律,分别轻重缓急,有条不紊地、妥善灵活地做好财政库存的调拨,保证资金及时供应,促进各地区、各部门、各单位事业和工作的正常进行。

(二) 预算会计的特点

我国预算会计是独立于我国企业会计的另一重要的会计分支,其相对于微观的企业会计而言,有其鲜明的特点,主要反映为如下几点:

1. 会计核算基础主要是以收付实现制为主

我国的预算会计体系中财政总预算会计、行政单位会计一般都是以收付实现制为会计核算基础。事业单位会计中非经营业务部分是以收付实现制为会计核算基础,经营业务部分则是以权责发生制为会计核算基础。而企业会计一般都是以权责发生制为会计核

6 算基础。当然随着我国预算管理体制的变化和发展,我国的预算会计也在发生着重大的变化,有些地方预算支出中的项目支出已经开始实行权责发生制,如上海市级预算会计、中央各部门预算会计等。

2. 会计要素、会计等式与企业会计不同

我国预算会计的会计要素分为五类,即资产、负债、净资产、收入和支出。而企业会计的会计要素则是资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。会计要素的不同主要是由以下几个原因引起的:一是预算会计与企业会计核算基础不同,前者以收付实现制为主,后者以权责发生制为主;二是会计主体的性质不同,预算会计的会计主体没有具体的所有者,但企业会计的会计主体有具体的所有者,即便是国有企业也有国资委作为所有者代表;三是预算会计与企业会计核算的业务性质不同,前者核算的业务主要是以非营利性业务为主,而后者核算的业务则是营利性的。

会计要素的不同引起了会计等式的不同,预算会计的会计等式是:资产+支出=负债+净资产+收入,而企业会计的会计等式为:资产=负债+所有者权益(静态);资产+费用=负债+收入+所有者权益(动态)。预算会计的会计等式并没有静态和动态之分,因为期末结转后,预算会计的收入支出余额不一定为零。

3. 核算预算收支和结余,一般不进行成本核算

预算会计是核算、反映和监督预算资金运动及其结果的会计。预算资金的筹集、分配、划拨、使用基本上是无偿的。预算资金的运动程式是预算资金的收入、支出和结余或超支,一般不进行成本核算,而是从预算收支平衡的结果来考核国家预算收支执行情况及其结果,从中挖掘增加收入、节约支出的潜力,提高预算资金的使用效果。

4. 预算会计具有宏观管理功能

预算会计是一种宏观管理信息系统和管理活动。预算会计核算的重要内容之一是政府财政总预算收入和总预算支出,而政府财政总预算收入和总预算支出主要着眼于国民经济和社会发展,因此,预算会计是一种政府宏观管理的经济信息。鉴于此,预算会计在核算政府财政总预算收入和财政总预算支出的过程中,扮演着宏观管理信息系统和管理活动的角色。

上述预算会计特点,是就现阶段多数行政事业单位和财政机关而言的。目前,部分有收入来源的科研、卫生、文化单位,已开始核算成本费用,计算收益。随着经济改革的深化,将会对事业、行政单位会计特点产生影响。

另外,需要强调的是:预算会计一般虽不进行成本核算,但应有成本观念,讲求预算资金使用效果,加强预算资金控制。合理、节约、有效地使用预算资金,不断提高预算资金使用效益。讲求经济效益,是预算会计发挥其职能作用的重要内容。

三、我国预算会计的组成体系

预算会计是为更好地实现预算管理目标服务的。国家预算按照收支管理范围,分为总预算和单位预算。与此相协调,预算会计也分为总预算会计和单位预算会计(又可分为行政单位会计和事业单位会计)。

(一)我国国家预算组成体系

我国实行一级政府建立一级预算的原则。我国由中央、省、市(地区级)、县、乡五级政府组成,我国国家预算相应也有中央、省、市(地区级)、县、乡五级预算组成。不具备设立预算条件的乡,经省级政府确定,可以暂不设立乡预算。我国预算按照级次范围的不同,有中央政府预算和地方预算、部门预算和单位预算、本级预算和各级总预算之分。^①

中央政府预算即中央预算,由中央各部门(含直属单位)的预算组成,中央预算在政府预算中居于主导地位。地方预算由各省、自治区、直辖市总预算组成。地方预算收入主要来源于政府税收中属于地方的税收等,反映着发展地方经济和文化教育事业以及地方行政经费等所需要的资金,它是政府预算的组成部门,在政府预算中居于重要地位。

部门预算由本部门机关预算和所属各单位预算组成。单位预算指列入部门预算的国家机关、社会团体和其他单位的收支预算,它是政府预算的重要组成部分,又分为主管单位预算、二级单位预算和基层单位预算。单位预算是处理国家财政与行政事业单位预算资金缴拨的基本依据。

本级预算由本级政府各部门(含直属单位)的预算组成。各级总预算由本级预算和汇总的下一级总预算组成,没有下一级预算的,总预算即指本级预算。

图 1-1、图 1-2 可以表示我国国家预算体系。

(二)我国预算会计组成体系

为了组织各级总预算的执行,除财政部门以外,还需要其他有关部门的参与。比如预算资金的收入、拨出是由中国人民银行代理的国库经办的,各项税收是由税务机关征缴的,重点建设项目的拨款由政策性银行办理。事实上,国库会计、税收会计及政策性银行的拨款会计等都对总预算的执行情况进行反映和监督,并为总预算会计提供项目收支的数据资料。所以从某种意义上来说,国库会计、税收会计及拨款会计等属于广义的预算会计范畴,并同总预算会计、单位预算会计形成一个有机的预算会计体系。但从传统意义上讲,一般都只将财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计作为预算会计的组成体系。本教材也采用这一观点。具体来讲,我国的预算会计包括以下三部分:

(1)财政总预算会计

财政总预算会计是指各级政府财政部门核算和监督政府预算执行和各项财政性资金

^① 刘虹、廖爱兰:《政府预算》,中山大学出版社 1998 年版,第 23~25 页。