

立信会计特色教材系列

上海市会计学教育高地重点建设项目

政府与非营利组织会计

(第二版)

主编 杨家亲



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计特色教材系列

上海市会计学教育高地重点建设项目

政府与非营利组织会计

(第二版)

主编 杨家亲



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计 / 杨家亲主编. —2 版.
—上海: 立信会计出版社, 2015. 5
立信会计特色教材系列
ISBN 978 - 7 - 5429 - 4520 - 4

I. ①政… II. ①杨… III. ①单位预算会计—教材
②预算会计—教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 027691 号

责任编辑 洪梅春
封面设计 周崇文

政府与非营利组织会计(第二版)

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	浙江省临安市曙光印务有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	30		
字 数	554 千字		
版 次	2015 年 5 月第 2 版		
印 次	2015 年 5 月第 1 次		
印 数	1—3100		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 4520 - 4/F		
定 价	45.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

第二版前言

承蒙读者厚爱,本书自2013年3月出版以来,已被国内多所院校确定为“政府与非营利组织会计”及相关课程的指定教材。在此,我代表全体作者向大家表示衷心的感谢!谢谢大家两年来对本书的选用与建议!在你们的鼓励和鞭策下,在多位同仁的辛苦努力下,本书第二版现与大家见面了。欢迎大家和我们及时分享这一教改成果,并希望大家一如既往地对本书予以支持和鼓励。

本书以第一版为基础进行修订,其修订原则是既能将本书内容和政府与非营利组织会计实务保持高度一致,又能更方便课堂教学并提高教学质量;其修订依据主要是近两年来财政部发布的相关会计政策以及国内外关于政府会计改革的研究成果。修订之后,本书主要有如下几点变化:

(1) 对政府收支分类科目和收支预算科目的相应内容作了删减,从而使第一章内容更加精炼,避免了课堂教学的“填、压、塞”,有利于教师引导并能提高学生的自学能力。

(2) 根据我国最新《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》和《高等学校会计制度》对教材第二、第三、第五章作了全面修订,从而使其内容与会计实务更趋一致,应用性和可操作性大大增强。

(3) 对教材原有的不足或错误进行了更正,从而使书面语言尽量精准、专业内容更趋完善、章节结构更加严谨。

本书在修订过程中主要采取比较法进行编写,一是与前面章节相比,凡是前面写过且与后面章节相同或相近的内容,后面的章节中尽量

不写或简写,或仅对要点予以归纳整理,旨在突出各章特色,以加深理解。如第五章写得比较简单且概括性较强,这主要是考虑到该章内容与第三章有相同或相近之处。二是与企业财务会计相比,凡是与企业会计处理方法相同或相近的内容,本书也尽量不写或简写,这主要是考虑到教学时间有限,且多数学生已对企业财务会计较为熟悉,相关内容只要点到,即可引发学生进行分析、鉴别与思考。

本书第二版的具体分工情况为:杨家亲负责编写第一章、第三章、第四章和第六章前三节,并负责对全书进行总纂和定稿;石克来负责编写第二章;王颀卿负责编写第五章;付君负责编写第六章第四节;吕爱维编写第七章和第八章。

由于时间有限,加之我们对新制度的理解缺乏深度,恐其内容仍存在不妥之处,恳请大家继续提出宝贵意见。如需本书教学参考课件、业务题参考答案等资料,敬请有关教师与出版社联系(网址:www.lixinaph.com,电子邮件:lixinaph@163.com)免费索取。

杨家亲

2015年1月

前 言

本书是“立信会计特色教材系列”之一,也是“上海市会计学教育高地建设项目”成果之一。本书具有三大特点:

(1) 结构简单:本书仅有八章内容,但每章内容涉及的会计主体都不相同,其内容编写分别遵循不同的会计规范,所述专业知识基本能够相互独立。这种结构有利于教师根据听课对象随时调整教学内容的先后顺序,也有利于学生区分和掌握不同会计主体的核算要点。

(2) 内容新颖:本书体现了政府收支分类、国库集中支付、政府采购和部门预算等财政管理改革新举措,同时也考虑了新《医院会计制度》《事业单位会计准则》和《行政单位财务规则》等财务会计法规的新要求。对我国政府会计改革趋向以及国际公共部门会计准则的最新进展及启示也有一定的介绍。

(3) 求真务实:本书刻意忽略了两部分内容,一是政府与非营利组织会计凭证、账簿等原理性知识,因为这些知识与企业会计原理基本相同,不予赘述;二是忽略了总论一章,这主要是考虑到我国目前对政府与非营利组织会计学科体系的划分还比较模糊,诸如政府会计的定义、政府会计与预算会计的区别、政府会计目标、非营利组织的界定等问题尚未达成共识,因而暂未编入。这虽给一些读者带来不便,但也有利于教师发挥和对学生的自主研究性学习能力的培养。

此外,本书在编写过程中还力求呈现细化我国政府收支分类及核算、医院会计报表编制等内容,强调与企业会计核算方法的比较,注意对

相关知识点进行归纳总结,对有关业务集中设计例题等特点。

本书主要供高等院校会计学专业和其他经济管理类专业的本、专科生使用,也可供高等院校会计学专业的硕士研究生、会计专业硕士(MPAcc)、审计专业硕士(MAud)、工商管理硕士(MBA)和公共管理硕士(MPA)参考学习。对在职财政总预算会计人员和行政事业单位、公立医院、公立高等学校,以及社会团体、基金会和民办非企业单位等非企业会计人员也具有一定的使用价值。

本书由上海立信会计学院杨家亲担任主编,负责项目申报、拟定大纲、设计体例、内容修改、总纂和定稿,并编写第一章、第四章和第六章前两节。参编人员有上海立信会计学院石克来(编写第二章和第三章)、吕爱维(编写第七章和第八章)、付君(编写第六章第三节)、王颀卿(编写第六章第四节)和余雪晴(编写部分习题)以及上海交通大学尹雪莹(编写第五章)。

本书的编写和出版,得到了上海市会计学教育高地建设项目的资助,以及上海市社会团体管理局陈炳文、上海市慈善基金会过美娟等专业人士的支持和帮助。在此,一并表示由衷的感谢。

考虑到篇幅及其他因素,本书的业务题答案和教学课件等资料将以电子版形式提供给有关教师参考使用。我们的电子信箱是: yjq005@163.com 或 hongmeichun@sina.com。

由于水平和时间所限,本书错误和不足之处在所难免,敬请读者提出批评和建议,并热忱欢迎读者就政府与非营利组织会计理论、实务和教学问题与我们进行交流和讨论,我们将在您的帮助下适时对本书进行修订或再版。

杨家亲

2013年2月

目 录

第一章 财政总预算会计	1
学习目的与要求	1
课前预习题	1
第一节 财政总预算会计概述	1
一、财政总预算会计的概念与分类	1
二、财政总预算会计的特点	2
三、财政总预算会计科目	4
第二节 财政总预算静态会计要素的核算	5
一、财政总预算资产	5
二、财政总预算负债	20
三、财政总预算净资产	23
第三节 财政总预算动态会计要素的核算	28
一、财政总预算收入	29
二、财政总预算支出	42
第四节 财政总预算财务会计报告	54
一、财政总预算财务会计报告概述	54
二、资产负债表	58
三、预算执行情况表	61
四、财政周转金报表	71
练习题	73
第二章 行政单位会计	79
学习目的与要求	79
课前预习题	79
第一节 行政单位会计概述	79

一、行政单位的会计组织系统	79
二、行政单位的会计规范	81
三、行政单位的会计目标与会计信息质量特征	81
四、行政单位的会计基础与会计要素	82
五、行政单位的会计科目	82
第二节 行政单位静态会计要素的核算	83
一、行政单位的资产	84
二、行政单位的负债	113
三、行政单位的净资产	118
第三节 行政单位动态会计要素的核算	123
一、行政单位的收入	123
二、行政单位的支出	126
第四节 行政单位财务会计报告	128
一、行政单位财务会计报告概述	128
二、资产负债表	129
三、收入支出表	132
四、财政拨款收入支出表	135
练习题	137
第三章 事业单位会计	141
学习目的与要求	141
课前预习题	141
第一节 事业单位会计概述	141
一、事业单位的设立条件和会计组织系统	141
二、事业单位的会计规范	142
三、事业单位的会计目标与会计信息质量特征	143
四、事业单位的会计基础与会计要素	144
五、事业单位的会计科目	144
第二节 事业单位静态会计要素的核算	146
一、事业单位的资产	146
二、事业单位的负债	165
三、事业单位的净资产	170
第三节 事业单位动态会计要素的核算	180
一、事业单位的收入	180

二、事业单位的支出	187
第四节 事业单位财务会计报告	192
一、事业单位财务会计报告概述	192
二、资产负债表	193
三、收入支出表	196
四、财政补助收入支出表	199
五、附注	202
练习题	203
第四章 医院会计	208
学习目的与要求	208
课前预习题	208
第一节 医院会计概述	208
一、医院会计的定义与目标	209
二、医院的会计规范	210
三、医院的会计基础与会计要素	210
四、医院的会计科目	211
第二节 医院静态会计要素的核算	213
一、医院的资产	213
二、医院的负债	244
三、医院的净资产	250
第三节 医院动态会计要素的核算	261
一、医院的收入	261
二、医院的费用	270
第四节 医院财务会计报告	279
一、医院财务会计报告概述	279
二、资产负债表	281
三、收入费用总表	284
四、医疗收入费用明细表	287
五、现金流量表	290
六、财政补助收支情况表	295
练习题	299

第五章 高等学校会计	303
学习目的与要求	303
课前预习题	303
第一节 高等学校会计概述	303
一、高等学校会计的定义和目标	304
二、高等学校的会计规范	304
三、高等学校的会计基础与会计要素	305
四、高等学校的会计科目	305
第二节 高等学校静态会计要素的核算	307
一、高等学校的资产	307
二、高等学校的负债	314
三、高等学校的净资产	317
第三节 高等学校动态会计要素的核算	321
一、高等学校的收入	321
二、高等学校的支出	325
第四节 高等学校财务会计报告	331
一、高等学校财务会计报告概述	331
二、资产负债表	332
三、收入支出表	333
四、财政补助收入支出表	337
五、附注	337
练习题	338
第六章 民间非营利组织会计	341
学习目的与要求	341
课前预习题	341
第一节 民间非营利组织会计概述	341
一、民间非营利组织的会计目标	342
二、民间非营利组织的会计信息质量特征	343
三、民间非营利组织的会计规范	343
四、民间非营利组织的会计基础与会计要素	344
五、民间非营利组织的会计科目	345
第二节 民间非营利组织静态会计要素的核算	346
一、民间非营利组织的资产	347

二、民间非营利组织的负债	364
三、民间非营利组织的净资产	367
第三节 民间非营利组织动态会计要素的核算	369
一、民间非营利组织的收入	370
二、民间非营利组织的费用	381
第四节 民间非营利组织财务会计报告	384
一、民间非营利组织财务会计报告概述	385
二、资产负债表	387
三、业务活动表	391
四、现金流量表	394
练习题	399
第七章 美国政府与非营利组织会计	404
学习目的与要求	404
课前预习题	404
第一节 美国政府与非营利组织会计概述	404
一、美国政府与非营利组织会计体系的构成	404
二、美国政府会计的改革与发展	405
三、美国政府会计的特点	406
四、美国非营利组织的特征与分类	408
五、美国非营利组织的会计目标	408
第二节 美国联邦政府会计准则	409
一、美国联邦政府会计准则的制定	409
二、美国联邦政府会计准则的特点	410
三、美国联邦政府会计准则的分类	413
第三节 美国州和地方政府会计准则	417
一、美国州和地方政府会计准则的制定	417
二、美国州和地方政府会计准则的特点	417
三、美国州与地方政府会计准则的分类	429
第四节 美国非营利组织会计准则	430
一、美国非营利组织会计准则的制定	430
二、美国非营利组织会计准则的特点	431
练习题	437

第八章 国际公共部门会计准则	439
学习目的与要求	439
课前预习题	439
第一节 国际公共部门会计准则概述	439
一、国际公共部门会计准则的制定机构	439
二、国际公共部门会计准则的发展历程	440
第二节 国际公共部门会计准则概念框架	441
一、国际公共部门会计准则概念框架的形成	441
二、国际公共部门会计准则概念框架的内容	441
第三节 国际公共部门具体会计准则	458
一、国际公共部门具体会计准则概览	458
二、国际公共部门会计准则的启示	459
练习题	461
附录 部分练习题(客观题)参考答案	463
主要参考文献	465

第一章 财政总预算会计



学习目的与要求

本章旨在阐述财政总预算会计理论与实务,其内容主要包括财政总预算会计概述、财政总预算会计要素的核算及其财务会计报告。通过本章学习,应当明确财政总预算会计的目标,掌握财政总预算会计要素及其主要会计事项的核算方法,熟悉财政总预算会计报表的种类、格式以及主要会计报表的编制方法。在此基础上,应认真思考财政总预算会计目前存在的问题及未来的改进对策。

课 前 预 习 题

1. 我国政府收入的来源有哪些?其内容有几类?
2. 我国政府支出采用几种分类标准?其作用有何不同?
3. 财政总预算会计的现行核算规范是什么?其规定的会计要素有哪几项?
4. 财政总预算会计为何要设置“国库存款”科目?其管理要求有哪些?
5. 什么是国库单一账户体系?在此体系下,财政部门应当设置哪些账户?

第一节 财政总预算会计概述

新中国成立以来,财政总预算会计一直在我国政府与非营利组织会计体系中居于先导地位,其会计核算既是政府预算管理的重要组成部分,也是政府预算管理的一项重要基础性工作。但是,我国财政总预算会计目前正处两难境地。一方面,现行财政总预算会计制度及其暂行补充规定发布时间较早,某些内容已与当前财政体制及其改革措施不相适应;另一方面,国家有关部门虽然正在加快进行包含财政总预算会计在内的政府会计改革,但众所期待的政府会计核算新规范尚未出台。因此,各级政府目前的会计实务工作还应继续遵循现有会计制度的各项规定。

一、财政总预算会计的概念与分类

财政总预算会计简称总预算会计,是指以各级政府为主体、以财政总预算内资金收支活动为对象,由各级政府财政部门核算与控制政府财政总预算执行情况

结果的一门专业会计。我国实行一级政府一级预算,各级政府均应设立财政总预算会计。因此,财政总预算会计通常按照政府的级别划分为如下五类:

- (1) 中央财政总预算会计。
- (2) 各省、自治区、直辖市财政总预算会计。
- (3) 各市、自治州财政总预算会计。
- (4) 各县、自治县、不设区的市、市辖区财政总预算会计。
- (5) 各乡、民族乡、镇财政总预算会计。

为方便起见,也可将上述五类简单地划分为中央财政总预算会计和地方各级财政总预算会计两大类,甚至可将其统称为各级财政总预算会计。

二、财政总预算会计的特点

财政总预算会计作为政府与非营利组织会计的重要组成部分,它与企业会计以及政府与非营利组织会计体系中的行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计等相比,有其自身独具的特点。概括而言,财政总预算会计的特点主要表现在如下几个方面:

(1) 财政总预算会计的主体是各级政府,但会计机构设立在各级政府的财政部门,并由财政部门负责本级政府的财政总预算会计工作。这一特点是指中央财政总预算会计的主体即中央人民政府,但中央财政总预算会计机构设立在财政部,并由财政部负责我国的财政总预算会计工作。同理,各省、市、县、乡财政总预算会计的主体即各省、市、县、乡人民政府,但其财政总预算会计机构设立在各省、市、县、乡财政厅(局、所),并由财政厅(局、所)负责该省、市、县、乡的财政总预算会计工作。

由此看出,财政总预算会计主体既具体又抽象,不如企业会计主体或行政单位会计、事业单位会计等涉及的会计主体容易理解。在企业会计中,如果将 A 公司作为一个会计主体,其核算范围立刻锁定在该公司而非其他的公司。参照这一方法,在学习财政总预算会计时,应当首先明确有关会计事项所涉及的会计主体究竟是哪一级政府,并注意区分本级政府与上级政府、本级政府与下级政府、本级政府与其他同级政府之间的区别。此外,应当注意,各级政府所属财政部门自身的行政经费收支应当属于行政单位会计核算的范围,其财政总预算会计不能兼办财政部门自身的行政经费收支核算及其会计报表的编制。

(2) 财政总预算会计机构具体设立在各级政府财政部门的国库管理机构。这一特点是指中央财政总预算会计机构具体设立在财政部国库司。同理,各省、市、县、乡财政总预算会计机构具体设立在各省、市、县、乡财政厅(局、所)国库处(科、股)。不仅如此,各级政府还应当根据工作需要,在财政总预算会计机构内配备一

定数量的专职财政总预算会计人员,设置相应的财政总预算会计工作岗位,由全体财政总预算会计人员共同负责组织与管理本级政府的财政总预算会计工作。

(3) 财政总预算会计的核算对象主要是各级政府财政总预算内的资金。这一特点是指财政总预算会计仅对纳入政府财政总预算的资金进行核算,并不核算财政预算外资金^①,也不核算按规定不由财政部门负责管理的社会保险基金。具体而言,财政总预算会计的核算对象主要是政府财政预算内财政性资金的收支活动及其结果,其核算目的是提供本级政府财政预算管理信息,满足政府进行宏观经济决策和社会公众监督财政资金的需要。也即,财政总预算会计通过对本级政府财政总预算资金收支及其结果进行核算,能够向本级政府最高权力机关及政府有关部门和社会公众提供具有宏观性和公共性的会计信息。

(4) 财政总预算会计实际是一种资金会计。这一特点是指财政总预算会计虽然将其核算内容划分为资产、负债、净资产、收入和支出五项会计要素,但它所核算的各项会计要素均具有货币性的特征。比如,各级财政总预算会计核算的资产主要是国库存款、有价证券等货币性资产,并不包括本级政府所拥有或控制的房屋、建筑物和机器设备等实物性资产。按照规定,这些实物性资产目前均由各级政府所属的行政单位和事业单位进行会计核算。另外,与国外政府会计相比,我国财政总预算会计目前也不核算其行政区域内的土地、公园、森林等难以用货币准确计量的资产。因此,财政总预算会计目前充其量只是一种财政性资金收支会计,它并未全面完整地反映政府的所有经济活动及其结果。

(5) 财政总预算会计目前主要以收付实现制为确认基础,仅对中央财政总预算会计的个别事项采用权责发生制。这一特点是指财政总预算会计以当期实际收付的财政预算收支为核算重点,只有中央财政总预算会计对预算已经安排,由于政策性因素,当年未能实现的支出;预算已经安排,由于用款进度等原因,当年未能实现的支出;动支中央预备费安排,因国务院审批较晚,当年未能及时拨付的支出;为平衡预算需要,当年未能实现的支出;其他等五类事项允许采用权责发生制进行会计处理。

应当指出,近年来,随着我国政府会计改革进程的不断加快,包含财政总预算会计在内的政府会计基础选择问题已引起国家有关部门和会计专家学者的高度重视。经过认真研究和积极讨论,财政部目前已基本确立了我国政府会计应逐步采用权责发生制的改革思路和发展方向。

^① 长期以来,我国财政预算外资金一直实行独立核算并编制独立的会计报表。但是,随着我国预算管理方式的改革,预算外资金将逐步纳入预算内,财政预算外资金会计的重要性将日益降低甚至被取代。因此,本书对预算外资金会计的内容予以忽略。

(6) 财政总预算会计核算特别应当遵循符合性原则和专款专用性原则。这一特点是指财政总预算会计在进行会计核算时除了应遵循客观性、整体性、可比性、及时性、明晰性等一般原则外,还应当遵循符合性原则和专款专用性原则。其中,符合性原则要求财政总预算会计提供的信息应当符合《中华人民共和国预算法》等法律法规,满足本级和上级财政部门对政府财政预算管理的需要,满足国家宏观经济管理的需要。专款专用性原则要求财政总预算会计对具有指定用途的资金应当按规定用途进行使用,并对不同用途的资金分别进行管理与核算,不得随意改变用途。

除上述特点外,财政总预算会计在日常会计核算、年终收支结转及会计报表编制等方面也具有一定的特点,其详情将在本章相关内容中予以介绍。

三、财政总预算会计科目

财政总预算会计科目是对财政总预算会计要素核算的内容所作的进一步分类,是财政总预算会计进行账务处理和编制会计报表的基础。按照现行财政总预算会计制度及其暂行补充规定的要求,财政总预算会计目前设置的会计科目包括资产、负债、净资产、收入和支出五大类,每类会计科目均包括若干总账科目,有关总账科目又根据实际需要设有相应的明细分类科目。为方便学习,现将各总账科目的编号与名称列示在表 1-1 之中。

表 1-1 财政总预算会计科目表

序号	编号	名称	序号	编号	名称
		一、资产类			二、负债类
1	101	国库存款	13	211	暂存款
2	102	其他财政存款	14	212	与上级往来
3	103	财政零余额账户存款*	15	213	已结报支出*
4	104	有价证券	16	222	借入款
5	105	在途款	17	223	借入财政周转金
6	111	暂付款			三、净资产类
7	112	与下级往来	18	301	一般预算结余
8	121	预拨经费	19	305	基金预算结余
9	122	基建拨款	20		国有资本经营预算结余*
10	131	财政周转金放款	21	307	专用基金结余
11	132	借出财政周转金	22	321	预算周转金
12	133	待处理财政周转金	23	322	财政周转基金