

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

主编 杨家亲



立信会计出版社

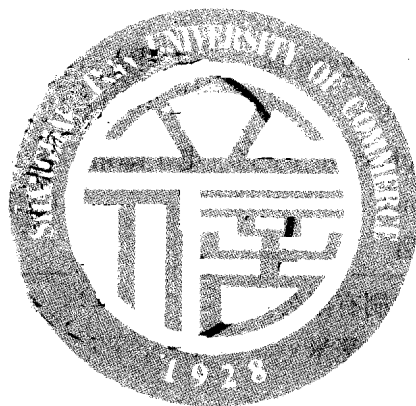
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

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

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. —上海:
立信会计出版社, 2013. 3

(立信会计特色教材系列)

ISBN 978-7-5429-3822-0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 039405 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

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 常熟市梅李印刷有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 30.25

字 数 568 千字

版 次 2013 年 3 月第 1 版

印 次 2013 年 3 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978-7-5429-3822-0/F

定 价 42.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

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	21
三、财政总预算净资产	24
第三节 财政总预算动态会计要素的核算	30
一、财政总预算收入	31
二、财政总预算支出	57
第四节 财政总预算财务会计报告	85
一、财政总预算财务会计报告概述	85
二、资产负债表	89
三、预算执行情况表	92
四、财政周转金报表	102
练习题	104
第二章 行政单位会计	112
学习目的与要求	112
课前预习题	112
第一节 行政单位会计概述	112

一、行政单位会计的范围与目标	112
二、行政单位会计组织系统	113
三、行政单位会计核算的要求与特点	114
四、行政单位的会计科目	116
第二节 行政单位静态会计要素的核算	117
一、行政单位的资产	117
二、行政单位的负债	125
三、行政单位的净资产	127
第三节 行政单位动态会计要素的核算	129
一、行政单位的收入	129
二、行政单位的支出	132
第四节 行政单位财务会计报告	134
一、行政单位财务会计报告概述	134
二、行政单位的主要会计报表	135
三、行政单位的其他报表及财务情况说明书	139
练习题	143
第三章 事业单位会计	146
学习目的与要求	146
课前预习题	146
第一节 事业单位会计概述	146
一、事业单位的设立条件和会计组织系统	146
二、事业单位会计的特点	147
三、事业单位的会计信息质量特征	148
四、事业单位的会计科目	149
第二节 事业单位静态会计要素的核算	150
一、事业单位的资产	150
二、事业单位的负债	161
三、事业单位的净资产	166
第三节 事业单位动态会计要素的核算	175
一、事业单位的收入	175
二、事业单位的支出或者费用	181
第四节 事业单位财务会计报告	189
一、事业单位财务会计报告概述	189

二、事业单位的主要会计报表	190
三、事业单位的附表、附注或财务情况说明书	195
练习题	198
第四章 医院会计	201
学习目的与要求	201
课前预习题	201
第一节 医院会计概述	201
一、医院会计的定义与目标	202
二、医院会计的基础和规范	203
三、医院会计的要素和科目	204
第二节 医院静态会计要素的核算	206
一、医院的资产	206
二、医院的负债	240
三、医院的净资产	246
第三节 医院动态会计要素的核算	257
一、医院的收入	257
二、医院的费用	267
第四节 医院财务会计报告	277
一、医院财务会计报告概述	277
二、医院的资产负债表	278
三、医院的收入费用总表	282
四、医院的医疗收入费用明细表	285
五、医院的现金流量表	288
六、医院的财政补助收支情况表	293
练习题	297
第五章 高等学校会计	302
学习目的与要求	302
课前预习题	302
第一节 高等学校会计概述	302
一、高等学校会计的定义和目标	303
二、高等学校的会计规范和基础	304
三、高等学校的会计要素和科目	305

第二节 高等学校静态会计要素的核算	306
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	320
第三节 高等学校动态会计要素的核算	324
一、高等学校的收入	324
二、高等学校的费用	328
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、高等学校的主要会计报表	332
三、高等学校的其他会计报表及附注	339
练习题	340
第六章 民间非营利组织会计	344
学习目的与要求	344
课前预习题	344
第一节 民间非营利组织会计概述	344
一、民间非营利组织会计的目标和基础	345
二、民间非营利组织的会计规范	346
三、民间非营利组织的会计信息质量特征	347
四、民间非营利组织的会计要素和科目	347
第二节 民间非营利组织静态会计要素的核算	349
一、民间非营利组织的资产	350
二、民间非营利组织的负债	368
三、民间非营利组织的净资产	371
第三节 民间非营利组织动态会计要素的核算	374
一、民间非营利组织的收入	374
二、民间非营利组织的费用	386
第四节 民间非营利组织财务会计报告	390
一、民间非营利组织财务会计报告概述	390
二、民间非营利组织的资产负债表	392
三、民间非营利组织的业务活动表	397
四、民间非营利组织的现金流量表	400
练习题	405

第七章 美国政府与非营利组织会计	410
学习目的与要求	410
课前预习题	410
第一节 美国政府与非营利组织会计概述	410
一、美国政府与非营利组织会计体系的构成	410
二、美国政府会计的改革与发展	411
三、美国政府会计的特点	412
四、美国非营利组织的特征与分类	414
五、美国非营利组织会计的目标	414
第二节 美国联邦政府会计准则	415
一、美国联邦政府会计准则的制定	415
二、美国联邦政府会计准则的特点	416
三、美国联邦政府会计准则的分类	419
第三节 美国州和地方政府会计准则	423
一、美国州和地方政府会计准则的制定	423
二、美国州和地方政府会计准则的特点	423
三、美国州与地方政府会计准则的分类	435
第四节 美国非营利组织会计准则	436
一、美国非营利组织会计准则的制定	436
二、美国非营利组织会计准则的特点	437
练习题	444
第八章 国际公共部门会计准则	446
学习目的与要求	446
课前预习题	446
第一节 国际公共部门会计准则概述	446
一、国际公共部门会计准则的制定机构	446
二、国际公共部门会计准则的发展历程	447
第二节 国际公共部门会计准则概念框架	448
一、国际公共部门会计准则概念框架的形成	448
二、国际公共部门会计准则概念框架的内容	448
第三节 国际公共部门具体会计准则	465
一、国际公共部门具体会计准则概览	465

二、国际公共部门会计准则的启示	466
练习题	468
附录 部分练习题(客观题)参考答案	470
主要参考文献	472

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和

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我国《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

(续表)

序号	编号	名称	序号	编号	名称
		四、收入类			五、支出类
24	401	一般预算收入	33	501	一般预算支出
25	405	基金预算收入	34	505	基金预算支出
26		国有资本经营预算收入**	35		国有资本经营预算支出**
27	407	专用基金收入	36	507	专用基金支出
28	411	补助收入	37	511	补助支出
29	412	上解收入	38	512	上解支出
30	413	地区间援助收入**	39	513	地区间援助支出**
31	414	调入资金	40	514	调出资金
32	425	财政周转金收入	41	524	财政周转金支出

注:带*的科目由财政国库支付执行机构会计设置并使用。带**的科目为近年来有关补充规定增设的科目。

应当指出,各级财政总预算会计在会计实务中应当同时使用会计科目的编号和名称,也可以只用会计科目名称而不用其编号,但不能只用编号而不用其名称。

第二节 财政总预算静态会计要素的核算

财政总预算会计中的静态会计要素包括资产、负债和净资产三项。各级政府在执行国民经济和社会发展计划并履行其各项职责的过程中,既离不开一定数量的资产,也不可避免地需要承担一定的负债,而在某一会计日期,各级政府的财政总预算资产减去其负债就是其财政总预算净资产。

一、财政总预算资产

财政总预算资产是指由各级政府拥有或控制并由其财政部门所掌管的能以货币计量的经济资源,其内容主要包括财政性存款、有价证券、在途款、暂付款、与下级往来、预拨经费、基建拨款、财政周转金放款、借出财政周转金和待处理财政周转金等。

(一) 财政性存款

财政性存款是指各级政府财政部门代表其本级政府所掌管的财政资金,包括国库存款和其他财政存款。

1. 财政性存款的管理原则

财政性存款的支配权属于同级财政部门,并由财政总预算会计负责管理、统一收付。按照现行财政总预算会计制度的要求,各级财政总预算会计对财政性存款进行管理时应当遵循如下五项原则:

(1) 集中资金,统一调度。这一原则要求财政总预算会计对于各种应由财政部门掌管的资金,均应当纳入财政总预算会计的存款账户,并由其统一收纳、支拨和管理。如需调度资金,应当根据事业进度和财政资金的使用情况,保证满足计划内各项正常支出的需求。遵循这一原则,有利于财政部门建立健全内部控制制度,充分发挥资金效益,用活用好财政资金。

(2) 严格控制存款开户。这一原则要求财政总预算会计对于财政预算资金除财政部有明确规定者外,一律应由财政总预算会计统一在国库或指定的银行开立存款账户,不得在国家规定之外将预算资金或其他财政性资金任意转存其他金融机构。遵循这一原则,有利于防止多头开户,避免财政资金被挪用或丢失。

(3) 根据年度预算或季度分月用款计划拨付资金。这一原则要求财政总预算会计应当根据人民代表大会通过的年度预算和财政有关职能部门批准的单位季度(分月)用款计划拨付财政资金,不得办理超预算、无用款计划的拨款。遵循这一原则,有利于实现财政监督职能,提高财政资金使用效益。

(4) 转账结算,不提现金。这一原则要求财政总预算会计只能根据各种支款、拨款等会计凭证办理转账结算,不得据以提取现金。遵循这一原则,有利于实现财政分配职能,保护财政资金安全。

(5) 在存款余额内支付,不得透支。这一原则要求财政总预算会计应当在国库存款和其他财政存款余额内办理支拨款项,不能办理超余额的支拨事项。遵循这一原则,有利于确保财政总预算的执行,维护财政收支平衡。

2. 财政性存款的管理制度——国库集中收付制度

目前,我国对财政性存款等财政资金的管理已基本实行了国库集中收付制度。国库集中收付制度也称国库单一账户制度,是指财政部门以国库单一账户体系为基础,以健全的财政支付信息系统和银行间实时清算系统为依托,对政府所有的财政性资金均应在国库或国库指定的代理银行集中开设账户,然后将所有财政收入直接缴入这一账户,并将所有财政支出直接通过这一账户进行拨付的财政资金管理。该制度起源于国外,我国自20世纪初开始实施,目前已经取得重大进展和显著成效。

国库集中收付制度主要包括如下三个方面的内容:

(1) 建立国库单一账户体系。国库单一账户体系主要由两部分构成,一是由财政部门为财政总预算会计开设的银行账户,包括国库单一账户、财政零余额账户