

21 世纪高等院校财经类专业核心课程规划教材

政府与非营利组织会计

Accounting for Government
and Non-profit Organization

贾明春 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

014058422

F810.6-43
46

21 世纪高等院校财经类专业核心课程规划教材

政府与非营利组织会计

贾明春/主编



F810.6-43
46

经济科学出版社



北航

C1745190

014028455

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计/贾明春主编. —北京:
经济科学出版社, 2014. 8

21 世纪高等院校财经类专业核心课程规划教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4946 - 3

I. ①政… II. ①贾… 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 (2014) 第 194413 号

责任编辑: 杜 鹏
责任校对: 郑淑艳
责任印制: 邱 天

政府与非营利组织会计

贾明春/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esp_bj@163.com

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: <http://jjkxcs.tmall.com>

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 28 印张 600000 字

2014 年 8 月第 1 版 2014 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4946 - 3 定价: 43.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

21 世纪之初，围绕公共财政体制的改革与建设，我国政府与非营利组织的会计环境、资金运作方式发生了重大变化，一系列改革如火如荼：编制部门预算、推行国库集中收付制度、实行政府采购制度、深化收支两条线改革、绩效评价、试行国有资本经营预算、政府收支分类改革、推行公务卡结算方式、试行社会保险基金预算、试点财政省直管县体制改革、营改增等。2012 年以来，为了体现公共财政体制改革的成果，更是为了满足单位管理体制改革的最新要求，不再通过各种补充规定对单位财务会计制度进行“补丁打补丁”式的应急处理，而是启动新一轮的制度变革，尤其是事业单位改革全面扬帆起航：2012 年 4 月 16 日新华社首次对社会公布《中共中央 国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》，该文件被称为关于事业单位改革的顶层设计文件；2012 年 2 月 7 日财政部部长签发（68 号令）、2012 年 4 月 1 日正式施行新《事业单位财务规则》；2012 年 12 月 5 日财政部部长签发（71 号令）、2013 年 1 月 1 日正式施行新《行政单位财务规则》；2012 年 12 月 5 日财政部部长签发（72 号令）、2013 年 1 月 1 日正式施行新《事业单位会计准则》；财政部 2012 年 12 月 19 日发布，2013 年 1 月 1 日正式施行新《事业单位会计制度》；财政部 2012 年 11 月 29 日发布、2014 年 1 月 1 日正式施行《行政事业单位内部控制规范（试行）》；财政部 2013 年 12 月 18 日发布、2014 年 1 月 1 日正式施行新《行政单位会计制度》；财政部 2013 年 12 月 30 日发布、2014 年 1 月 1 日正式施行新《中小学校会计制度》、新《科学事业单位会计制度》、新《高等学校会计制度》……这些改革顺应了时代的发展、国内外经济环境客观变化的要求，立足国情，借鉴国外有益经验，保持中国特色，与时俱进。正是在这样的大背景下，我们编撰了这本《政府与非营利组织会计》教材。

政府与非营利组织会计是建立在会计学、理财学、财政学、国家预算等学科基础上的一门综合性应用学科，既是高校财经类专业的骨干课程，更是会计学、

审计学、财政学等专业的必修课程。本教材既具有系统理论性强、实务操作性强、学科交叉性强等基本特点,又具有内容新颖全面(吸纳了最新改革成果)、简明实用、适用范围广等显著特征。

为此,本教材既可作为高校财经类专业的本科教材,也可以作为政府与非营利组织会计人员继续教育培训教材或自学参考书。本教材立足于讲授基本知识、基本理论、基本方法,侧重于实际操作技能。在每一章除理论讲解外,均编有大量的思考题、练习题,其中练习题有名词解释、单项选择题、多项选择题、判断题、辨析题、业务核算题、案例分析题,并对部分练习题(客观题)附有答案,同时还有网上调研题。题型多样、覆盖面广、切合实际,既力图强化实务中的动手能力,又力图强化理论上的调研能力,理论与实务“两手都要硬”是本教材的一大特色;体例完整、思路清晰、内容新颖、重点突出,将理论性、实践性和研究性的恰当结合,既有对基础知识的传授,也有对前沿理论及不同观点的介绍或评价等,以帮助学生或受训学员(自学者)加深理解和运用相关知识与技能,从而有利于提高其综合分析和解决问题的能力。

本教材由兰州商学院贾明春教授主编,闫萍、宋芳和张春燕副主编。贾明春负责整个教材的框架设计和修改总纂并编写第一章;闫萍编写第二章和第九章;宋芳编写第三章和第四章;张春燕编写第五章和第六章;张媛媛编写第七章和第八章;高陆军编写第十章和第十一章。

本教材在编写过程中参考了大量的相关论著,同时也得到了兰州商学院领导的大力支持,在此一并表示衷心感谢。

由于编者水平所限,疏漏、不足之处在所难免,恳请读者批评指正。

编者

2014年7月

目 录

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计综述	3
第一节 政府与非营利组织会计的概念及特点	4
第二节 政府与非营利组织会计的对象及职能	8
第三节 政府与非营利组织会计的目标	11
第四节 政府与非营利组织会计要素	16
第五节 政府与非营利组织会计体系	18
思考题	25
练习题	25
网上调研题	27

第二篇 财政总预算会计

第二章 财政总预算资产和负债的管理与核算	31
第一节 财政总预算会计概述	31
第二节 财政总预算资产的管理与核算	40
第三节 财政总预算负债的管理与核算	50
思考题	56
练习题	56
网上调研题	60
第三章 财政总预算收入、支出、净资产的管理与核算	62
第一节 财政总预算收入的管理与核算	62
第二节 财政总预算支出的管理与核算	81
第三节 财政总预算净资产的管理与核算	104
思考题	110
练习题	110

网上调研题	117
第四章 财政总预算会计报表	118
第一节 财政总预算会计报表概述	118
第二节 资产负债表	126
第三节 预算执行情况表	129
第四节 财政周转金报表	141
第五节 会计报表审核、汇总与分析	143
思考题	146
练习题	146
网上调研题	149
第三篇 行政单位会计	
第五章 行政单位资产和负债的管理与核算	153
第一节 行政单位会计概述	153
第二节 行政单位资产的管理与核算	162
第三节 行政单位负债的管理与核算	197
思考题	204
练习题	204
网上调研题	209
第六章 行政单位收入、支出及净资产的管理与核算	210
第一节 行政单位收入的管理与核算	210
第二节 行政单位支出的管理与核算	214
第三节 行政单位净资产的管理与核算	220
思考题	227
练习题	227
网上调研题	230
第七章 行政单位会计报表	232
第一节 会计报表的种类和编制	232
第二节 会计报表的审核与汇总	241
思考题	244
练习题	244
网上调研题	246

第四篇 非营利组织会计

第八章 事业单位资产和负债的管理与核算	249
第一节 事业单位会计概述	249
第二节 货币资金的管理与核算	258
第三节 应收及预付款项的管理与核算	269
第四节 存货的管理与核算	272
第五节 非流动资产的管理与核算	277
第六节 负债的管理与核算	300
思考题	308
练习题	308
网上调研题	314
第九章 事业单位收入、支出、净资产的管理与核算	315
第一节 收入的管理与核算	315
第二节 支出的管理与核算	327
第三节 净资产的管理与核算	333
思考题	346
练习题	346
网上调研题	352
第十章 事业单位财务会计报告	353
第一节 财务会计报告及列报要求	353
第二节 年终清理结算与结账	354
第三节 资产负债表	359
第四节 收入支出表	363
第五节 财政补助收入支出表和报表附注	367
第六节 财务分析评价指标	370
思考题	373
练习题	373
网上调研题	375
第十一章 我国民间非营利组织会计	376
第一节 民间非营利组织会计概述	376
第二节 民间非营利组织会计资产和负债的管理与核算	380

第三节	民间非营利组织会计收入、支出、净资产的管理与核算	400
第四节	民间非营利组织财务会计报告	416
	思考题	430
040	练习题	430
043	网上调研题	436
050	参考文献	437
056	参考文献	437
057	参考文献	437
060	参考文献	437
068	参考文献	437
070	参考文献	437
074	参考文献	437
076	参考文献	437
078	参考文献	437
080	参考文献	437
082	参考文献	437
084	参考文献	437
086	参考文献	437
088	参考文献	437
090	参考文献	437
092	参考文献	437
094	参考文献	437
096	参考文献	437
098	参考文献	437
100	参考文献	437
102	参考文献	437
104	参考文献	437
106	参考文献	437
108	参考文献	437
110	参考文献	437
112	参考文献	437
114	参考文献	437
116	参考文献	437
118	参考文献	437
120	参考文献	437
122	参考文献	437
124	参考文献	437
126	参考文献	437
128	参考文献	437
130	参考文献	437
132	参考文献	437
134	参考文献	437
136	参考文献	437
138	参考文献	437
140	参考文献	437
142	参考文献	437
144	参考文献	437
146	参考文献	437
148	参考文献	437
150	参考文献	437
152	参考文献	437
154	参考文献	437
156	参考文献	437
158	参考文献	437
160	参考文献	437
162	参考文献	437
164	参考文献	437
166	参考文献	437
168	参考文献	437
170	参考文献	437
172	参考文献	437
174	参考文献	437
176	参考文献	437
178	参考文献	437
180	参考文献	437

第一篇 总 论

自有天下之经济，便必有天下之会计；经济世界有多大，会计世界也便会有多大。

——郭道扬

第一章 政府与非营利组织会计综述

【本章学习要点】

在了解会计基本知识点的基础上，掌握政府与非营利组织会计的内涵及特点、目标及职能和任务，熟悉政府与非营利组织会计的会计要素，熟练掌握政府与非营利组织会计的组成体系、分级及其相互关系。

会计，是基于人类生产活动和对生产活动进行记录的一种信息需求，是源自于社会经济实践客观活动的一种管理需求。人类社会发史证明：“自有天下之经济，便必有天下之会计，经济世界有多大，会计世界也便会有多大。”^①

会计，是以货币为主要计量单位，采用专门方法，对各种组织在一定期间或时点的经济活动进行连续、系统、完整、综合的核算、监督和反映的一个信息系统，旨在实现既定目标的一种管理活动。

会计，通过对经济业务事项的确认为、计量、记录和报告，提供公允、可靠的会计信息；通过对会计记录的控制、财务报告的分析等，反映组织或单位管理层受托责任履行情况。

会计体系，根据其核算和监督的适用范围、对象的不同，可划分为营利组织会计和非营利组织会计两大类，如图 1-1 所示。营利组织会计即企业会计，是以营利为目的、以资本循环为核心、以成本核算为内容的生产经营型会计。如制造企业会计、商品流通企业会计、金融保险企业会计、交通运输企业会计、施工企业会计、房地产开发企业会计、旅游饮食服务企业会计以及农业企业会计等。而非营利组织会计即非企业会计，是以国家政治、经济和社会事业发展为目的，以执行各级政府预算为核心，一般不进行完全成本核算的公共管理型会计。如各级政府财政会计、各级行政单位会计、各类事业单位（事业单位均指公立或国有事业单位，下同）会计以及政府性基金会计、财政托管基金会计等，上述会计在我国习惯地称为“政府与非营利组织会计”、传统称谓“预算会计”（预算会计的前身，在古代被称为“官厅会计”，在中华人民共和国成立前被称为“政府会计”），国际流行称法为“政府及非营利组织会计”或“非营利组织会计”，还有的称为“公共部门会计”等。

^① 郭道扬：《会计史教程——历史·现实·未来》，中国财政经济出版社 1999 年版。

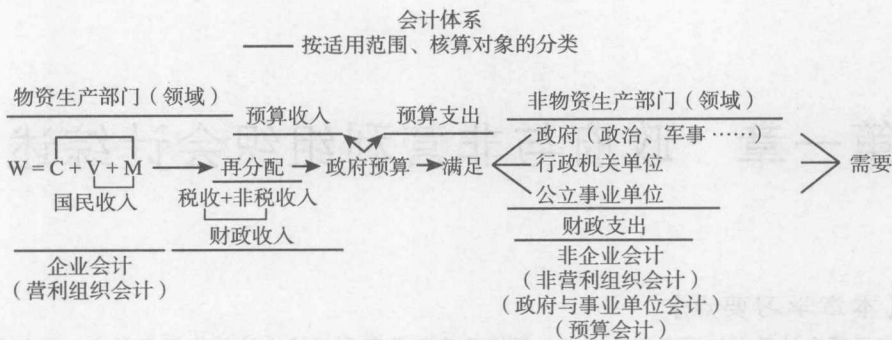


图 1-1 会计体系总分类示意图

第一节 政府与非营利组织会计的概念及特点

一、政府与非营利组织会计的含义

政府与非营利组织会计的一般表述为：它是以货币为主要计量单位，对政府公共资金及非营利组织业务资金运动的过程及其结果，进行连续、系统、全面、综合地核算、监督和控制，旨在反映公共部门收支预算执行情况、提高资金使用效益的一门专业会计。

具体来讲，政府与非营利组织会计是政府财政部门、行政单位和事业单位（本教材中事业单位是指公立事业单位，下同；民营（私立）事业单位执行财政部颁布的《民间非营利组织会计制度》，2005年1月1日生效）核算、监督和反映政府财政资金、单位业务资金活动情况的会计，它既是国家预算管理的重要信息系统，又是各级政府及其部门、单位经济管理的重要组成部分。

随着我国市场经济的建立与完善，经济领域中的活动主体越来越多，经济利益关系日益复杂，政府与非营利组织会计在国家政权和社会经济生活等领域发挥的作用也越来越重要。可从以下五个方面理解和把握政府与非营利组织会计活动及其属性。

（一）适用范围

政府与非营利组织会计是以中央与地方政府预算管理为中心的专业会计。政府与非营利组织会计是以各级总预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段，以为政府预算管理服务为主要目的。中央与地方政府预算是各级政府的基本财政收支计划，是政府为实现其职能需要，有计划地集中和分配国民收入的重要工具，是具有法律地位的重要文件。政府预算的编制就是制定预算资金筹集、分配的年度计划，政府预算资金从哪里筹集、筹集多少、分配到哪里去，每一项预

算收支的安排都要有其法律依据和政策制度依据。目前,我国政府预算编制的法律依据主要是《中华人民共和国预算法》和《中华人民共和国预算法实施条例》以及相关的法律法规;党和国家的政策制度又是政府预算编制的政策依据,特别是当年国家财政经济的大政方针,是编制年度预算的基本依据。政府预算编制的制度依据是预算管理体制的有关规定,即预算编制应以预算管理体制所规定的管理权限和收支范围为依据,属于哪一级政府的收入和开支,就列入那一级,并按照预算体制规定的方法和比例确定预算资金的上缴或补助数额。

作为非物质生产部门的财政、行政、事业等单位,所使用的资金基本上属于社会再生产过程中分配领域里的中央与地方政府预算资金和事业等单位业务资金。这些单位不直接提供物质产品,它们从事各种公务或业务活动,为社会生产和人民生活服务,在社会再生产过程中同样起着不可或缺的作用,即对于整个社会再生产起着基础、先行的作用。随着我国公共财政体制的建立与完善,预算资金这种由纳税人支付给政府的特别费用,其管理受到人们的普遍关注,加强预算资金管理成为加快公共财政体制建设、提高财政透明度的重要环节。要加强预算管理、提高预算资金使用效益,就需要加强对预算资金的核算、监督、反映和分析,即加强政府与非营利组织会计的管理和核算。

(二) 会计分支

政府与非营利组织会计是以会计学原理为基础的一门专业会计,与企业会计共同构成我国两大会计体系。因此,政府与非营利组织会计同其他专业会计一样,都是以货币为主要计量单位,对会计主体的经济业务进行连续、系统、全面、综合的核算、监督、反映和分析的会计;同其他会计一样,政府与非营利组织会计也需要有会计核算的基本前提,遵循会计核算的一般原则等,是会计学的重要组成部分。

《中华人民共和国会计法》是我国会计法律制度中层次最高的法律规范,是政府与非营利组织会计机构和会计人员开展会计工作、进行会计核算、实施会计监督的基本依据,也是各级有关管理部门进行会计管理和监督的基本依据。《会计法》制定的目的在于规范和加强会计工作,保障会计人员依法行使职权,发挥会计在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用。

(三) 会计主体

政府与非营利组织会计的主体是会计为之服务的组织或单位,明确会计主体是进行会计工作的首要条件。

政府与非营利组织会计的主体大致分为三部分:行政单位会计主体为各级行政机关;事业单位会计主体为各类公立事业单位(包括公益一类、公益二类事业

单位)和民营(私立)事业单位;中央与地方财政总预算会计的主体为相应的各级人民政府。这里需要强调的是,财政总预算会计的主体是各级政府,而不是财政部门,因为作为会计主体,从理论上讲必须相对独立地拥有资产和承担义务,而财政部门没有这些权责,它是代表政府履行筹集、分配、监督财政资金活动的职能,所以不能作为总预算会计的会计主体,而真正的总预算会计主体是相应的各级人民政府。

(四) 会计对象

政府与非营利组织会计对象是指中央与地方政府预算执行过程中的各级财政收支、行政单位的经费收支、非营利组织的业务收支和经营收支等引起的资金运动过程及其结果。

政府与非营利组织会计是核算、反映和监督中央与地方各级预算、各级行政单位和各类事业单位收支以及预算执行情况的专业会计。预算活动的完成,涉及中央与地方各级财政部门、各级各类的行政单位与事业单位。政府与非营利组织会计主要以预算管理为中心,其服务对象是负责政府预算执行的中央与地方各级财政总预算,以及各级各类行政单位与国有事业单位,对这些主体的预算执行情况进行全面系统的记录、核算、监督、反映和分析,满足预算管理的要求,为预算管理服务。

(五) 非营利性

非营利部门是市场经济中不可或缺的部分,它们是现代社会中推动制度变迁、实现利益均衡的重要力量,也是西方国家吸纳劳动力、实现就业的重要部门,它们是由成千上万个官办或民办的非营利机构组成的。一般来说,政府也是一个非营利组织,属于非营利部门,这是由于政府是为了满足公民的共同需要、解决公民所面临的共同事务、向公民提供公共产品而设立的特别组织。维持组织运转的经费源于税收,税收由公民按照一定的标准、以一定的形式缴纳给政府。税收作为特别的费用,是公民换取政府公共服务的代价。为规范纳税人与政府的权利义务关系,西方国家一般要在宪法中对政府进行授权,允许其向公民征税作为向公民提供公共服务的支持费用。至于具体的税种,则需要立法机构审批通过且以税法的形式出台,公布于众,并在适当的时候依据形势需要进行调整。非营利组织,除公立事业单位外,还有众多形式的、宗旨各异的民间团体,也称民间非营利组织,一般狭义上的非营利组织是指民间非营利组织。

非营利组织会计就是核算不以营利为目的、致力于社会与经济文化事业的社会团体的资金活动情况的专业会计(贺蕊莉,2008)。在我国,它主要包括四个部分:核算政府预算资金管理情况的财政总预算会计(包括收入征解会计、国库会计等);核算以财政预算资金为主要来源、以实现政府职能为主要目的的行政

单位会计；核算为满足公共事业需要而设置、由政府提供资金支持的事业单位会计；核算各种社会团体、民间非企业单位、宗教团体等不以营利为目的的民间非营利组织会计。

二、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计和企业会计共同组成我国会计体系，这两大类会计自成体系，各有千秋、各具特色。与企业会计比较，政府与非营利组织会计主要有如下特点。

（一）具有统一性、广泛性和政策性

我国实行“统一领导、分级管理”的财政管理体制，政府预算具有全国统一的特点。政府与非营利组织会计体系是与预算管理体系相适应的，是以政府预算为基础的，它与政府预算年度一致、收支划转期间一致、收支科目一致、核算内容一致、组成体系一致。这“五个一致”决定了政府与非营利组织会计必须在中央和地方形成统一的核算体系和信息系统，否则就无法定期反映中央与地方政府预算收支执行情况以及报告年度中央预、决算和地方各级预、决算。同时，为了便于汇总和分析比较其是否符合预算管理的要求，从其所提供核算的预算收支指标内容看，政府与非营利组织会计具有统一性的特点。

政府与非营利组织会计的广泛性和政策性特点是企业会计所不具备的。政府与非营利组织会计本身包括了诸多会计主体的会计核算，如财政总预算会计、事业单位会计、行政单位会计、国库会计、税收会计、关税会计等，非常广泛。特别是事业单位会计，由于行业类型多、单位规模差异大，会计主体和资金渠道多元化，其会计核算形式较为复杂。

政府与非营利组织会计广泛性的特点是就财政总预算会计而言的。财政总预算会计核算政府预算收支，它既要反映物质生产部门预算收入解缴情况，同时要反映预算支出的使用情况，还要反映非物质生产部门资金的领拨和使用及其结果。因此，预算会计的核算内容和范围比企业会计的核算内容和范围更为广泛。同时，由于政府与非营利组织会计是为预算管理服务的，体现国家政策。而且，不同时期的国家政策倾向不同，政府与非营利组织会计必须体现政策变化，尤其是作为宏观会计的财政总预算会计。

（二）不以营利为目的

政府与非营利组织会计是以预算管理为中心，以经济和社会事业发展为目的，适用于各级政府和各类事业、各级行政单位的会计；企业会计是以经营资本（资金）循环为中心，以营利为目的，适用于各类企业单位的会计。

非营利组织的非营利性决定了政府与非营利组织会计和企业会计在会计目

标、会计核算对象、会计核算原则上都具有显著的差别。企业经营活动的根本目的是实现利润最大化；而各级政府及其行政单位和各类事业单位的业务活动目标是实现社会效益和宏观经济效益最大化，具有公益性的特点。

（三）以收付实现制为主要会计核算基础

从理论上讲，政府与非营利组织会计核算一般采用收付实现制。从实务上看，各级总预算会计和单位会计为了准确地反映报告期的预算资金收支和单位资金的执行情况，应以本期实际收到和实际付出的数字划转，而不能把本期应收未收或应付未付的款项列作收入或支出。这样，既能准确反映政府预算执行情况，又能及时编制会计报表和落实年度预算收支结余。因此，政府与非营利组织会计是以收付实现制为会计基础的。

自2013年1月1日起正式施行的《事业单位会计准则》规定：“事业单位会计核算一般采用收付实现制；部分经济业务或者事项采用权责发生制核算的，由财政部在会计制度中具体规定。”同时还规定“行业事业单位的会计核算采用权责发生制的，由财政部在相关会计制度中规定”（如医院会计采用权责发生制基础）。也就是说，某些事业单位采用权责发生制作为会计核算基础，并不能否定政府与非营利组织会计就整体预算资金运动而言以收付实现制作为会计核算基础，这是区别于企业会计的一个主要特点。

第二节 政府与非营利组织会计的对象及职能

一、政府与非营利组织会计的核算对象

政府与非营利组织会计主要的核算对象即财政性资金运动的过程及其结果，也就是政府与非营利组织会计所核算和监督的内容。

政府与非营利组织会计是核算、反映和监督中央与地方预算以及事业行政单位收支预算执行情况的会计，其核算对象即是政府预算的执行情况。由于具体的会计主体不同，核算对象的具体内容和角度也有所差异。

财政总预算会计是政府总会计，包括中央财政总预算会计和地方财政总预算会计。各级财政部门担负着具体执行各该级总预算的任务，要按照国家政策、法令及政府预算收入项目和指标安排，及时地组织预算收入，形成政府预算收入；然后，通过预算拨款和支出的方式，有计划地分配给各部门单位，由它们按照核定的预算和规定用途用于基本建设、发展文教科学卫生事业、支援农业以及国家所需要的军政费用等，从而形成政府预算支出。其尚未分配的资金和当年预算执行的结余表现为收支结余。因此，财政总预算会计的核算对象就是各级政府总预算执行过程中的预算收入、支出和结余，以及在资金运动中所形成的资产、负债