



21世纪高等职业教育规划教材

ZHISHI JIGAO DENGZHIYUE JIAOYU GUOJI HUA JIAO CAI

# Z 政府与非营利组织会计

## HENGFUYUFEIYINGLIZUZHUKUAIJI

主编 丁增稳



中国财政经济出版社

21 世纪高等职业教育规划教材

# 政府与非营利组织会计

主 编 丁增稳  
副主编 王 炜  
晋 波  
审 稿 汪振义

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计/丁增稳主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2006.4

21 世纪高等职业教育规划教材

ISBN 7-5005-8486-5

I. 政… II. 丁… III. 单位预算会计—高等学校: 技术学校—教材  
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 087184 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行电话: 88190616/54 88190655 (传真)

慧美印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 16 印张 256 000 字

2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 21.00 元

ISBN 7-5005-8486-5/F·7386

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本教材的正版图书封底上贴有“中国财政经济出版社 教育分社”防伪标识。根据标识上提供的查询网站、查询电话和查询短信, 输入揭开防伪标识后显示的产品数字编号, 即可查询本书是否为正版图书。版权所有, 翻印必究, 欢迎读者举报。举报电话: 010—88190654。

# 出版说明

为了进一步贯彻落实《国务院关于大力推进职业教育改革与发展的决定》和全国职业教育工作会议的精神,适应高等职业教育发展的趋势,满足各类职业技术学院专业教学的实际需要,我们组织编写了 21 世纪高等职业教育规划教材。该系列教材涵盖了高等职业教育教学中所需的公共课(包括文化基础课、思想政治课)、财务会计、市场营销、电子商务、金融与证券、国际贸易、旅游饭店与管理、文秘等专业主干课程,从 2006 年秋季开学起,这些教材将陆续提供给各类职业技术学院使用。

该系列教材是根据教育部提出的“以综合素质培养为基础,以能力培养为主线”为指导思想,结合高等职业教育的教学培养目标而编写的。新教材全面贯彻素质教育思想,从社会发展对高技术应用性人才的需求出发,在内容的构建上结合专业岗位(群)对职业能力的需要来确定教材的知识点、技能点和素质要求点,并注重新知识、新技术、新工艺、新方法的应用,注重对学生的创新精神和实践能力的培养。新教材在理论体系、组织结构和阐述方法等方面均作了一些新的尝试,以适应高等职业教育教学改革,满足各类高等职业技术学院教学需要。在此,我们真诚的希望各类职业技术学院在教材的使用过程中,能够总结经验,及时提出修改意见和建议,使之不断完善和提高。

2006 年 6 月

# 前言

本书系 21 世纪高等职业教育规划教材会计专业教学用书,也可用于相关行业在职人员继续教育和培训使用。

本书是按照普通高等教育国家级规划教材管理规程,根据财政部最新颁布的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《事业单位会计准则》和《非营利组织会计制度》组织编写。全书以现行预算会计制度体系为基础,系统地介绍了财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和非营利组织会计的基本理论、基本核算方法和管理要求,共分为五篇 22 章:第一篇为总论,系统介绍政府与非营利组织会计的基本内容和迫切需要解决的问题;后四篇分别介绍了财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、非营利组织会计的具体业务核算和管理规定。

本书的特点是理论简明、内容翔实,以基本业务处理为主,以知识够用为度,突出知识的连贯性、实用性。对于预算会计的个性知识介绍较多,属于共性知识,采取详讲一篇,另一篇简要补充的办法,以避免重复。对非营利组织会计核算则采用与企业会计制度比较的学习方法。

本书由丁增稳担任主编,王炜、晋波担任副主编。具体编写分工如下:丁增稳负责编写第一篇,晋波编写第二篇,吴适编写第三篇,李海蓉编写第四篇,王炜编写第五篇。全书最后由丁增稳总纂和定稿。

由于目前我国尚没有形成政府与非营利组织会计制度体系,所以只能在现行的会计制度框架中进行一定程度的突破。有些看法和见解值得同仁商榷;此外书中难免存在疏漏甚至错误,恳请读者批评指正。

编者

2006 年 4 月

# 目 录

## 第一篇 绪 论

|                          |        |
|--------------------------|--------|
| 第一章 政府与非营利组织会计的基本理论      | ( 1 )  |
| 第一节 政府与非营利组织会计概述         | ( 1 )  |
| 第二节 政府与非营利组织会计的特点        | ( 6 )  |
| 第三节 政府与非营利组织会计的基本前提和一般原则 | ( 7 )  |
| 第四节 政府与非营利组织的会计要素与会计等式   | ( 10 ) |

## 第二篇 财政总预算会计

|                   |        |
|-------------------|--------|
| 第二章 财政资产的核算       | ( 21 ) |
| 第一节 财政性存款的核算      | ( 21 ) |
| 第二节 有价证券的核算       | ( 23 ) |
| 第三节 暂付及应收款项的核算    | ( 24 ) |
| 第四节 预拨款项的核算       | ( 26 ) |
| 第五节 在途款的核算        | ( 27 ) |
| 第三章 财政负债及净资产的核算   | ( 30 ) |
| 第一节 财政总预算会计负债的核算  | ( 30 ) |
| 第二节 财政总预算会计净资产的核算 | ( 32 ) |

|                             |        |
|-----------------------------|--------|
| <b>第四章 财政总预算收入的核算</b> ..... | ( 37 ) |
| 第一节 一般预算收入的核算.....          | ( 37 ) |
| 第二节 基金预算收入的核算.....          | ( 38 ) |
| 第三节 专用基金收入的核算.....          | ( 39 ) |
| 第四节 资金调拨收入的核算.....          | ( 40 ) |
| <b>第五章 财政总预算支出的核算</b> ..... | ( 43 ) |
| 第一节 一般预算支出的核算.....          | ( 43 ) |
| 第二节 基金预算支出的核算.....          | ( 45 ) |
| 第三节 专用基金支出的核算.....          | ( 46 ) |
| 第四节 资金调拨支出的核算.....          | ( 47 ) |
| <b>第六章 财政总预算会计报表</b> .....  | ( 49 ) |
| 第一节 总预算会计报表的编制.....         | ( 49 ) |
| 第二节 预算执行情况表.....            | ( 51 ) |
| 第三节 资产负债表.....              | ( 53 ) |

### 第三篇 行政单位会计

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| <b>第七章 行政单位资产的核算</b> .....     | ( 59 ) |
| 第一节 流动资产的核算.....               | ( 59 ) |
| 第二节 固定资产的核算.....               | ( 65 ) |
| <b>第八章 行政单位负债和净资产的核算</b> ..... | ( 69 ) |
| 第一节 负债的核算.....                 | ( 69 ) |
| 第二节 净资产的核算.....                | ( 72 ) |
| <b>第九章 行政单位收入的核算</b> .....     | ( 75 ) |
| 第一节 拨入经费的核算.....               | ( 75 ) |
| 第二节 预算外资金收入和其他收入的核算.....       | ( 77 ) |
| <b>第十章 行政单位支出的核算</b> .....     | ( 80 ) |
| 第一节 行政单位支出及其管理要求.....          | ( 80 ) |
| 第二节 经费支出的核算.....               | ( 81 ) |

|                              |                |
|------------------------------|----------------|
| 第三节 拨出经费和结转自筹基建的核算·····      | ( 83 )         |
| <b>第十一章 行政单位会计报表的编审·····</b> | <b>( 86 )</b>  |
| 第一节 行政单位会计报表概述·····          | ( 86 )         |
| 第二节 行政单位会计报表的编审·····         | ( 90 )         |
| <br><b>第四篇 事业单位会计</b>        |                |
| <b>第十二章 事业单位资产的核算·····</b>   | <b>( 99 )</b>  |
| 第一节 货币资金的核算·····             | ( 99 )         |
| 第二节 应收及预付款项的核算·····          | ( 104 )        |
| 第三节 存货的核算·····               | ( 107 )        |
| 第四节 对外投资的核算·····             | ( 110 )        |
| 第五节 固定资产的核算·····             | ( 114 )        |
| 第六节 无形资产的核算·····             | ( 120 )        |
| <b>第十三章 事业单位负债的核算·····</b>   | <b>( 125 )</b> |
| 第一节 借入款项的核算·····             | ( 125 )        |
| 第二节 应付及预收款项的核算·····          | ( 126 )        |
| 第三节 应缴款项的核算·····             | ( 129 )        |
| <b>第十四章 事业单位净资产的核算·····</b>  | <b>( 134 )</b> |
| 第一节 事业基金和固定基金的核算·····        | ( 134 )        |
| 第二节 专用基金的核算·····             | ( 137 )        |
| 第三节 结余及分配的核算·····            | ( 141 )        |
| <b>第十五章 事业单位收入的核算·····</b>   | <b>( 146 )</b> |
| 第一节 财政补助收入与上级补助收入的核算·····    | ( 146 )        |
| 第二节 拨入专款的核算·····             | ( 148 )        |
| 第三节 事业收入的核算·····             | ( 149 )        |
| 第四节 经营收入的核算·····             | ( 152 )        |
| 第五节 附属单位缴款和其他收入的核算·····      | ( 154 )        |

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| <b>第十六章 事业单位支出的核算</b> ..... | (157) |
| 第一节 事业支出的核算.....            | (157) |
| 第二节 经营支出的核算.....            | (160) |
| 第三节 拨出经费、拨出专款与专款支出的核算.....  | (162) |
| 第四节 上缴上级支出与对附属单位补助的核算.....  | (165) |
| 第五节 成本费用的核算.....            | (166) |
| 第六节 销售税金与结转自筹基建的核算.....     | (173) |
| <b>第十七章 事业单位的会计报表</b> ..... | (177) |
| 第一节 年终清理结算和年终结账.....        | (177) |
| 第二节 资产负债表.....              | (179) |
| 第三节 收入支出表.....              | (182) |

## 第五篇 民间非营利组织会计

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| <b>第十八章 民间非营利组织资产的核算</b> .....    | (189) |
| 第一节 资产的计量.....                    | (189) |
| 第二节 流动资产的核算.....                  | (190) |
| 第三节 长期投资的核算.....                  | (196) |
| 第四节 固定资产的核算.....                  | (201) |
| 第五节 无形资产的核算.....                  | (208) |
| 第六节 受托代理的核算.....                  | (209) |
| <b>第十九章 民间非营利组织负债的核算</b> .....    | (212) |
| 第一节 流动负债的核算.....                  | (212) |
| 第二节 长期负债的核算.....                  | (215) |
| <b>第二十章 民间非营利组织收入和费用的核算</b> ..... | (218) |
| 第一节 收入的分类.....                    | (218) |
| 第二节 非交换交易收入的核算.....               | (220) |
| 第三节 交换交易收入的核算.....                | (223) |
| 第四节 民间非营利组织费用的核算.....             | (227) |

|              |                             |       |
|--------------|-----------------------------|-------|
| <b>第二十一章</b> | <b>民间非营利组织净资产的核算</b> .....  | (231) |
| 第一节          | 净资产的内容.....                 | (231) |
| 第二节          | 限定性净资产的核算.....              | (232) |
| 第三节          | 非限定性净资产的核算.....             | (233) |
| <b>第二十二章</b> | <b>民间非营利组织的财务会计报告</b> ..... | (236) |
| 第一节          | 民间非营利组织财务报告的内容.....         | (236) |
| 第二节          | 民间非营利组织的资产负债表.....          | (238) |
| 第三节          | 民间非营利组织的业务活动表.....          | (241) |

# 第一篇

## 绪 论

在我国，人们通常把政府组织和非营利组织称为预算单位，包括行政单位和事业单位。随着国家预算管理体制和事业行政单位财务制度的不断改革，尤其是分税制的建立和完善，财政部制定了一系列新预算会计制度。

1998年以来，我国在公共财政框架下，对预算管理制度进行了重大改革，包括编制部门预算、实行政府集中采购制度，建立国库集中收付制度和预算资金收支两条线等。我国预算会计体系改革方向向政府及非营利组织会计发展。因此学习和探讨政府与非营利组织会计的会计理论和核算方法显得尤为重要。



# 第一章

## 政府与非营利组织会计的基本理论

### 第一节

### 政府与非营利组织会计概述

#### 一、政府与非营利组织

根据社会结构理论，现代社会的社会组织分为政府组织、营利组织和非营利组织三大类型，它们分别是政治领域、经济领域和社会领域的主要组织形式。一般而言，一个组织的资金主要依靠政府的资助则是政府部门，如各级人民政府、财政部门、公安部门等；一个组织的大部分收入不是来自于以市场价格出售的商品和劳务，而是来自其成员缴纳的会费和支持者的捐赠，那么这个组织就是非营利组织，如学校、医院、社会团体、基金会等；如果一个组织的一半以上收入来自以市场价格销售的收入，就是营利部门，如工厂、商店、餐馆、旅行社等。

但在我国，人们通常把政府组织和非营利组织称为预算单位，包括行政单位和事业单位。行政单位是指进行国家行政管理，组织经济建设和文化建设，维护社会公共秩序的单位，包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及各级党政和人民团体。事业单位是指不直接从事物质资料的生产和流通，不具有国家管理职能，直接或间接地为上层建筑、生产建设和人民生活服务的单位，包括：科学、教育、文化、广播电视、信息、卫生、体育等科学文化单位，气象、水利、环保、计划生育、社会福利等公益事业单位；公证、法律服务等中介机构。

2004年财政部颁布的《民间非营利组织会计制度》，界定了民间非营利组织

是“依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等”。也就是说，我国非营利组织实际存在公立和私立两种。公立非营利组织通常被视为是政府的组成部门，是一种特殊的事业单位，如公立学校、公立医院等。私立非营利组织则被视为是一种民间组织，如民间团体、民办非企业单位等。

美国将非营利组织的主要特征归纳为：（1）大部分资源来源于资财的供给者，他们不期望收回或据以取得经济上的利益；（2）业务运营的目的主要不是为了获取利润或利润同等物而提供产品或劳务；（3）没有明确界定的所有者权益及其出售、转让或赎回，以及凭借所有权在组织清算解散时分享一定份额的剩余资财。

我国台湾的会计界将非营利组织称为“非营利事业”，他们认为，非营利事业具有三个重要特点：（1）该事业不以营利为目的；（2）事业的一切资财和权益均为事业所有，对于任何特定的个人，不能以任何方式给予特殊利益；（3）不进行损益计算和利润的分配。

据此，我们可以将我国的非营利组织特点概括为：不以营利为目的，资源提供者不图回报，资源提供者不享有该组织的所有权益。在过去高度集中的计划经济体制下，我国的非营利组织有全额预算管理、差额预算管理及自收自支预算管理三种形式。随着市场经济体制的建立和不断发展，非营利组织逐步走向市场，国家对非营利组织的管理已逐步由行政的直接管理转向宏观调控的间接管理。目前，推行全额预算管理的非营利组织正在向差额预算管理非营利组织转化，差额预算管理非营利组织在向自收自支管理非营利组织转化，而有条件的自收自支预算管理非营利组织已逐步过渡到企业化管理。

## 二、政府与非营利组织会计

### （一）预算会计的组成

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核算和监督各项财政性资金活动、单位预算资金的运动过程和结果以及经营收支情况的专业会计。由于我国现行预算管理体制是一级政府设置一级预算，相应地预算会计也就划分为财政部门总预算会计和单位预算会计。单位预算会计按单位业务活动特点分为行政单位会计和事业单位会计。

1. 财政总预算会计。是各级政府财政部门核算和监督政府预算执行和财政周转性资金活动的专业会计。我国政权划分为中央、省（自治区、直辖市）、市、县、乡五级，总预算会计也相应划分为五级。

2. 行政单位会计。是国家各级行政单位对单位预算资金的运动过程和结果进行全面、系统、连续地核算和监督的专业会计。行政单位的会计系统，根据机

构建制和经费领报关系,分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

3. 事业单位会计。是各类事业单位对其预算资金及经营收支过程和结果进行全面、系统、连续地核算和监督的专业会计。

## (二) 民间非营利组织会计

民间非营利组织会计是以民间非营利组织的交易或者事项为对象,记录和反映该组织各项业务活动的专业会计。

## (三) 建立政府会计的必要性

随着国库集中收付制度的实施,重组预算会计体系,形成政府会计(包括财政总预算会计和行政单位会计)和非营利组织会计,迫切地提到我们面前。其必要性如下:

1. 建立政府会计,是适应预算管理制度改革的需要。国库集中收付制度必将对我国现行财政总预算会计和行政单位会计产生冲击,财政总预算会计和行政单位会计的改革,将逐渐趋向于以一级政府为中心,核算整个政府的财务状况和收支结果。从而,财政总预算会计和行政单位会计必将合二为一,共同组成政府会计。

2. 建立政府会计,有利于客观真实地评价政府的财务受托责任,满足国家宏观管理的需要,实现其会计目标。现行财政总预算会计和行政单位会计只能反映预算收支执行情况,而不能提供整个一级政府的营运业绩和财务受托责任的会计信息,不利于会计信息使用者作出正确的政治、社会和经济判断。

## (四) 政府会计准则

### 1. 政府会计准则制定机构

综观世界各国的会计准则制定机构,大体可分为三种类型:一是由民间会计机构或组织制定发布;二是会计职业团体组织机构制定会计准则,而由官方机构批准发布;三是由政府机构制定、发布会计准则或制度。从我国会计环境出发,依据《会计法》的规定,政府会计准则应由财政部制定、发布。

### 2. 政府会计准则理论结构

我国企业会计准则分为基本准则和具体准则。由于没有制定会计准则理论结构,导致企业会计准则发生概念不统一、首尾不一致。因此,构建我国企业会计准则理论结构的呼声越来越高。作为政府会计准则理论结构的建立,要汲取企业会计准则制定的教训,借鉴国外政府会计准则理论结构的做法,先制定政府会计准则理论结构,然后再制定具体的政府会计准则。

政府会计准则理论结构是在一定会计环境下,基于会计目标、会计假设、会计原则、会计程序和方法结构而构建的。具体包括:(1)政府会计目标;(2)政

府会计假设；(3) 政府会计信息质量特征；(4) 政府会计要素；(5) 政府会计要素的确认与计量；(6) 政府会计准则制定和实施的方式。

### 3. 政府会计准则的具体内容

政府会计准则是在政府会计准则理论结构的指导下，对具体政府会计业务的处理作出规定。政府会计准则的具体内容包括三部分：一是会计要素准则，主要对会计要素的确认与计量、信息的披露作出具体规定。包括资产准则、负债准则、基金或净资产准则、收支准则。二是会计报表准则，主要对报表反映的内容、格式和项目的排列作出规定。包括资产负债表准则、收支情况表准则、现金流量表准则以及基金增减变动表准则。三是特殊行业会计准则，主要对某些特殊行业的业务进行会计核算作出规定。包括预算与决策报告会计准则、国库会计准则和捐赠会计准则。

## 第二节

## 政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计和营利组织会计（企业会计）的基本核算理论和基本核算方法是一致的，但两者在核算对象、目的和业务性质等方面有所不同，因此也就各有自己的特点。政府与非营利组织会计与企业会计相比较，概括起来主要有以下特点：

### 一、适用范围不同

政府与非营利组织会计适用于各级行政单位和各级事业单位，适用对象具有明显的非营利性。而企业会计适用于以营利为目的的从事生产经营活动的各类企业。

### 二、会计核算的基础不同

会计核算的基础有两类：“收付实现制”和“权责发生制”。企业会计制度规定，企业会计核算必须采用权责发生制。而政府与非营利组织会计核算的基础因组织性质不同而不同，它可采用权责发生制，也可采用收付实现制。

所谓收付实现制，是以款项的实际收付为标准来确定本期的收入和支出的一种方法。凡是在本期内收到的款项和支付的款项，不论其是否属于本期收入和支

出,在会计核算上均作为本期的收入或支出处理。各级行政单位会计和各级事业单位会计,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,应以本期实际收到或实际支付的款项列作收入或支出,这样才能准确反映政府预算执行结余。因此,政府会计主要以“收付实现制”为会计基础(个别事项可以采用“权责发生制”)。

非营利组织会计的会计核算基础,可视会计核算的实际情况分别采用上述两种方法,一般是以预算资金供给为主的单位,采用收付实现制核算单位的实际收支;对一些开展对外有偿服务和经营活动的单位,因要实行内部成本核算,可采用权责发生制。政府与非营利组织会计的会计核算基础表现为多样性是区别企业会计的一个特点。

### 三、会计核算内容不同

政府会计的核算对象主要是预算资金的运动过程和结果,其资金活动方式既没有周转循环过程,也不存在资金形态的转化,它通过核算预算资金的收入、支出和结余,全面检查和监督政府预算收支执行情况及单位资金收支情况,从而加强预算管理,不断提高管理水平和资金的使用效益。所以一般用不着进行成本核算和计算盈亏。

非营利组织会计按照市场利用经济的客观要求,充分利用现有人、财、物等资源和设备,开展对外有偿服务和经营活动时,要求实行内部成本核算办法。

### 四、会计要素构成不同

政府会计和非营利组织会计要素分为五大类,即资产、负债、净资产、收入和支出(或费用)。企业会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。即使相同名称的会计要素,其内容也存在着较大差异。

## 第三节

## 政府与非营利组织会计的基本前提和一般原则

### 一、会计核算前提

会计核算前提也称会计假设,它是组织会计核算工作必须具备的前提条件。