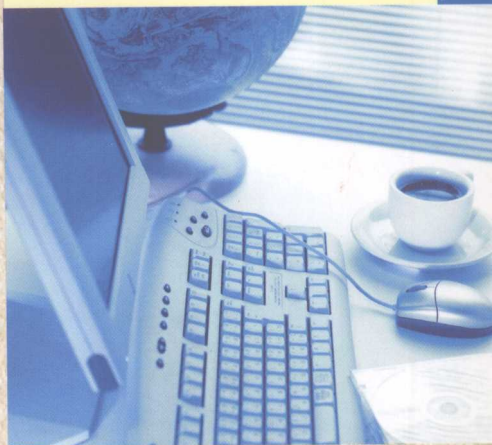


学者书屋系列

政府与非营利组织会计

臧建玲◎主编



哈尔滨工程大学
Harbin Engineering University

学者书屋系列

政府与非营利组织会计

主 编 臧建玲

副主编 卢佳颖 孙凌云 代海涛

主 审 刘庆生 周常盛

哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

全书分四编共二十三章。第一编总论,第二编事业单位会计,第三编行政单位会计,第四编财政总预算会计。本书对预算会计的一般知识和基本核算方法,事业单位会计、行政单位会计和财政总预算会计的资产、负债、净资产、收入、支出的管理要求与核算,年终清理结算及会计报表的编审等内容进行了全面系统的阐述。

本书适合大学本科会计专业的学生学习使用,也可作为财会工作者为提高理论和业务水平的继续教育的教材。

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/臧建玲主编. —哈尔滨:
哈尔滨工程大学出版社,2007. 8

ISBN 978 - 7 - 81073 - 660 - 2

I. 政… II. 臧… III. 单位预算会计 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 009877 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451 - 82519328
传 真 0451 - 82519699
经 销 新华书店
印 刷 肇东粮食印刷厂
开 本 787mm × 960mm 1/16
印 张 20.5
字 数 344 千字
版 次 2007 年 8 月修订
定 价 30.00 元
<http://press.hrbeu.edu.cn>
E-mail: heupress@hrbeu.edu.cn

前 言

财政部于1998年1月1日起实施的新预算会计制度,是我国预算会计史上的一项重大变革。为了适应这一变革,我们组织佳木斯大学经济管理学院和吉林农业科技学院多年从事会计教学和研究工作的教师编写了这本《政府与非营利组织会计》,以满足教学和广大财会人员继续教育及学习参考的需要。

本书是依据1997年出台的新的《财政总预算会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》和1998年2月正式发布的《行政单位会计制度》编写而成的。

全书分四编共二十三章。第一编总论,第二编事业单位会计,第三编行政单位会计,第四编财政总预算会计。本书对预算会计的一般知识和基本核算方法,事业单位会计、行政单位会计和财政总预算会计的资产、负债、净资产、收入、支出的管理要求与核算,年终清理结算及会计报表的编审等内容进行了全面系统的阐述。

本书的写作注重了科学性与知识性、理论性与实用性的统一。与其他同类书籍相比,其突出特点是:内容翔实、体系完整、文字精练、语言通俗、实用性强。相信无论从结构安排上还是内容取舍上,本书都有利于读者通过学习更新知识、拓宽视野、提高理论和业务水平。

本书由佳木斯大学经济管理学院臧建玲、卢佳颖、孙凌云和吉林农业科技学院代海涛共同组织编写,并进行了最后的修改和总纂。具体分工如下:第一章至第五章由臧建玲编写;第六章至第九章由代海涛编写;第十章至第十六章由卢佳颖编写;第十七章至第二十三章由孙凌云编写。全书由刘庆生、周常盛主审。

在本书的编写和出版过程中,得到了佳木斯大学教材中心的领导及佳木斯市财政局有关领导和同志的大力支持,同时我们参考了国内外公开出版的有关教材和学术著作,吸收了有关专家、学者的最新研究成果,在此一并表示衷心的感谢。

尽管我们的确在煞费苦心追求尽善尽美,疏漏之处仍在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一编 总 论

第一章 政府与非营利组织会计概论	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会计要素与会计等式	3
第二章 政府与非营利组织会计的基本核算方法	7
第一节 会计科目与账户	7
第二节 记账方法	9
第三节 会计凭证	13
第四节 会计账簿	20
第五节 会计报表	24

第二编 事业单位会计

第三章 事业单位会计概述	25
第一节 事业单位会计的概念和特点	26
第二节 事业单位会计核算的基本前提和一般原则	26
第三节 事业单位会计制度与会计科目表	30
第四章 资产	36
第一节 流动资产	39
第二节 固定资产	40
第三节 无形资产	40
第四节 对外投资	63
第五章 负债	72
第一节 借入款项	76
第二节 应付和预收款项	81
第三节 应缴款项	81

目 录

第六章 净资产	83
第一节 结余及其分配	87
第二节 事业基金	95
第三节 专用基金	95
第四节 固定基金	100
第七章 收入	103
第一节 收入的概述	110
第二节 收入的核算	113
第八章 支出	113
第一节 支出的概述	116
第二节 支出的核算	128
第九章 事业单位会计报表	128
第一节 会计报表概述	130
第二节 会计报表的编制	144
第三节 会计报表的审核和汇总	144

第三编 行政单位会计

第十章 行政单位会计概述	147
第一节 行政单位会计概述	165
第二节 行政单位会计核算的基本前提与一般原则	171
第三节 行政单位会计制度与会计科目表	171
第十一章 资产	174
第一节 货币资金	176
第二节 有价证券	178
第三节 暂付款	178
第四节 库存材料	183
第五节 固定资产	184
第十二章 负债	185
第一节 应缴预算款	190
第二节 应缴财政专户款	197
第三节 暂存款	197

目 录

第十三章 净资产	199
第一节 固定基金	200
第二节 结余	203
第十四章 收入	203
第一节 拨入经费	204
第二节 预算外资金收入	207
第三节 其他收入	207
第十五章 支出	209
第一节 经费支出	211
第二节 拨出经费及结转自筹基建	213
第十六章 行政单位会计报表	213
第一节 会计报表概述	216
第二节 年终清理结算和结账	219
第三节 会计报表的编制	219
第四节 会计报表的审核、汇总与分析	221
 第四编 财政总预算会计	
第十七章 财政总预算会计概述	224
第一节 财政总预算会计的基本理论	228
第二节 财政总预算会计核算的一般原则	233
第三节 财政总预算会计制度与会计科目表	233
第十八章 资产	234
第一节 财政性存款	236
第二节 有偿证券	240
第三节 暂付及应收款项	240
第四节 预拨款项	243
第五节 财政周转金	244
第十九章 负债	246
第一节 应付及暂收款项	248
第二节 借入款及借入财政周转金	251

目 录

第二十章 净资产	251
第一节 结余	254
第二节 预算周转金	256
第三节 财政周转基金	256
第二十一章 收入	259
第一节 一般预算收入	260
第二节 基金预算收入	262
第三节 专用基金收入和财政周转金收入	262
第四节 资金调拨收入	268
第二十二章 支出	271
第一节 一般预算支出	273
第二节 基金预算支出	277
第三节 专用基金支出和财政周转金支出	277
第四节 资金调拨支出	283
第二十三章 财政总预算会计报表	285
第一节 会计报表概述	286
第二节 会计报表的编制	289
第三节 会计报表的审核、汇总和分析	289293

第一编 总 论

第一章 政府与非营利组织 会计概论

第一节 政府与非营利组织会计概述

一、政府与非营利组织会计的概念与组成体系

(一)政府与非营利组织会计的概念

政府与非营利组织会计又称为预算会计,是国家预算管理的重要组成部分,是以货币为主要计量单位,连续、系统、完整地核算和监督各级政府、各级行政单位和各类事业单位的预算资金运动过程及其结果的一门专业会计。

上述概念包括以下几个方面的含义:

(1)政府与非营利组织会计以预算管理为中心,为预算管理服务,是国家预算管理的重要组成部分;

(2)政府与非营利组织会计的主体是各级政府、行政单位和各类事业单位;

(3)政府与非营利组织会计的客体或者对象,是财政资金、单位预算资金的运动过程及其结果;

(4)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,同其他会计一样,也以货币为主要计量单位,要采用一系列专门的会计方法。

(二)政府与非营利组织会计体系

政府与非营利组织会计是为预算管理服务的,预算管理的组成体系决定了政府与非营利组织会计的组成体系。我国国家预算组成体系,与国家政权结构和行

政区划相一致,一级政府相应设置一级预算。

国家预算由中央预算和地方预算组成。中央预算是经法定程序批准的中央政府的财政收支计划,它由中央各部门(含直属单位)的预算组成。地方预算是经法定程序批准的地方各级政府的财政收支计划的统称,由各省、自治区、直辖市及其下属各级政府总预算组成。

国家预算按预算收支管理范围,又分为总预算和单位预算两类。总预算由各级政府财政部门负责组织执行,单位预算则由各级行政事业单位负责执行。

因此,根据国家预算组成体系,我国政府与非营利组织会计也相应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。

此外,参与预算执行的国库会计、收入征解会计也是预算会计体系的组成部分。所谓国库是国家金库的简称,国家金库是各级财政的总出纳机关,分中央国库和地方国库。县级以上各级预算必须设立国库,具备条件的乡镇也应设立国库。中国人民银行和有关专业银行代理国家金库,设立核算预算的收纳、划分报解和库款支拨等业务的国库会计。它所提供的会计核算资料是各级财政总预算会计核算预算收入的基本会计资料来源。

国家税务机关、海关、农业税收管理机关等系统设立预算收入征解会计,负责国家工商税收、关税、农业税以及国家指定其征收的其他预算收入,并对预算收入的征收、减免、缴库等进行会计核算。

上述财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和参与国家预算执行的国库会计及收入征解会计共同构成政府与非营利组织会计的有机整体,形成了国家预算执行的会计核算体系。其中,财政总预算会计居主导地位。行政单位会计、事业单位会计以及参与预算执行的国库会计、收入征解会计在财政总预算会计的业务指导下展开核算工作,并向财政总预算会计报送会计报表。

二、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计的特点是相对于企业会计而言的。企业会计是以资本为中心,核算和监督社会在生产过程中的生产、流通领域的经营资金的运动。政府与非营利组织会计则是以预算管理为中心,以经济和社会发展为目的,核算和监督社会在生产过程中的分配领域里的国家预算资金的运动。概括起来,政府与非营利组织会计与企业会计的区别主要表现在以下几个方面。

1. 目的和适用范围不同

政府与非营利组织会计核算与监督预算资金的执行情况是为上层建筑、经济建设和人民生活服务,主要目的是为了取得社会效益;企业会计核算与监督各项经济活动是为了盈利,主要目的是为了取得经济效益。

政府与非营利组织会计适用于各级政府财政部门、行政单位和各类事业单位,适用对象具有明显的非营利性,所以称为非营利组织会计;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。

2. 会计要素构成不同

政府与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;企业会计要素分为六大类,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。即使名称相同的会计要素,其内容在政府与非营利组织会计与企业会计上也存在较大差异。

3. 会计等式不同

政府与非营利组织会计的恒等式为:资产 + 支出 = 负债 + 净资产 + 收入;企业会计的恒等式为:资产 = 负债 + 所有者权益。

4. 会计核算的基础不同

在政府与非营利组织会计中,财政总预算会计和行政单位会计以收付实现制为会计核算基础,事业单位会计根据单位实际情况,分别采用收付实现制和权责发生制;而企业会计均以权责发生制为会计核算基础。

5. 会计核算内容及方法有其特殊性

在政府与非营利组织会计中,固定资产一般应与固定基金相对应,固定资产不计提折旧;对外投资一般与投资基金相对应;对专用基金实行专款专用方法;一般不实行成本核算,即使有成本核算,也是内部成本核算;一般没有利润及利润分配的核算。

第二节 政府与非营利组织会计的 会计要素与会计等式

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的对象,是指预算会计反映和监督的内容。在预算执

行过程中,各级政府财政部门 and 行政事业单位,一方面要组织各项收入;另一方面要安排各项支出,各项收支执行的结果又形成结余。收入、支出、结余构成了财政部门 and 行政事业单位的资金运动。在预算执行过程中所发生的资金运动又会形成各种资产、负债和净资产。因此,政府与非营利组织会计的对象就是各级财政部门 and 行政事业单位在预算执行过程中所发生的资金收入、支出、结余,以及由此形成的资产、负债和净资产。

二、政府与非营利组织会计的会计要素

会计要素就是会计对象的具体化,是对会计对象的基本分类。科学地确定会计要素有助于设置会计科目和设计会计报表的框架结构和格式。政府与非营利组织会计要素分为五大类:资产、负债、净资产、收入和支出。

1. 资产

资产,是指预算单位拥有或控制的、能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。一般来说,资产具有三个方面的基本特征:资产的实质是经济资源;资产是由特定主体所控制或运用的;资产必须能以货币计量。具体包括:

(1) 各级财政资产。它是一级财政掌管或控制的、能以货币计量的经济资源,包括财政性存款、有价证券、暂付及应收款项、预拨款项、财政周转金存款、借出财政周转金以及待处理周转金等。

(2) 行政单位资产。它是行政单位拥有的、能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。行政单位的资产分为流动资产和固定资产。

(3) 事业单位资产。它是指事业单位占用或者使用的、能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。事业单位的资产分为流动资产、固定资产、无形资产和对外投资等。

2. 负债

负债,是指一个会计主体所承担的、能以货币计量、需要以资产或劳务偿付的债务。负债一般具有以下几个基本特征:负债是指已经发生的,并在未来一定时期内必须偿付的经济责任;负债的实质是未来的经济利益的丧失或牺牲;负债能以货币进行确切计量或者可以合理地预计;负债一般都有确切的债权人和到期日。具体包括:

(1) 各级财政负债。它是一级财政所承担的、能以货币计量、需以资产偿付的债务,包括应付及暂收款项和按法定程序及核定的预算举借的债务、借入财政周转

金等。

(2)行政单位负债。它是行政单位承担的、能以货币计量、需以各项资产偿付的债务,包括应缴预算款、暂存款、应缴财政专户款。

(3)事业单位负债。它是指事业单位所承担的、能以货币计量、需要以资产或者劳务偿还的债务,包括借入款项、应付账款、预收账款、其他应付款、各种应缴款项等。

3. 净资产

净资产,是指资产减去负债的差额,是属于一级政府、一个单位所有的资产净值。具体包括:

(1)财政净资产。它是指资产减去负债的差额,包括各项结余、预算周转金及财政周转基金等。

(2)行政单位净资产。它是指资产减去负债的差额,包括固定基金、结余等。

(3)事业单位净资产。它是指资产减去负债的差额,包括事业基金、固定基金、专用基金、结余等。

4. 收入

收入,是指预算会计单位为开展业务活动,依法取得的非偿还性资金。具体包括:

(1)财政收入。它是国家为实现其职能,根据法令和法规所取得的非偿还性资金,是一级财政的资金来源。收入包括一般预算收入、基金预算收入、专用基金收入、资金调拨收入和财政周转金收入等。

(2)行政单位收入。它是指行政单位为了完成公务活动,从财政部门或上级单位取得的各项拨款,以及按规定取得的收入。包括拨入经费、预算资金收入和其他收入等。

(3)事业单位收入。它是指事业单位为开展业务活动,依法取得的非偿还性资金,包括财政补助收入、上级补助收入、事业收入、经营收入、附属单位缴款、其他收入和基本建设拨款收入等。

5. 支出

支出,是指一级政府或单位按照批准的预算所发生的资金耗费和损失。具体包括:

(1)财政支出。它是一级政府为实现其职能,对财政资金的再分配,包括一般预算支出、基金预算支出、专用基金支出、资金调拨支出和财政周转金支出等。

(2)行政单位支出。它是指行政单位为了完成公务活动而发生各项资金的耗费及损失。行政单位的支出根据资金管理要求分为经常性支出和专项支出。

(3)事业单位支出。它是指事业单位开展业务及其他活动发生的资金耗费和损失,以及用于基本建设项目的开支,包括事业支出、经营支出、对附属单位补助、上缴上级支出、基本建设支出等。

二、政府与非营利组织会计等式

政府与非营利组织会计等式,是指资产、负债和净资产之间的关系。一个单位所拥有的资产与负债和净资产则明显地表现为同一资金的两个方面,即有一定数额的资产,就必然有一定数额的负债和净资产;反之,有一定数额的负债和净资产,也就必然有一定数额的资产。资产与负债和净资产是相互依存的,一个单位所拥有的资产绝不能脱离负债和净资产而单独存在。因此,从数学角度看,一个单位所拥有的资产总额与负债和净资产的总额必然是相等的。我们将资产与负债和净资产之间的这种客观存在的恒等关系,称之为会计等式。用公式表示为:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产} \quad (1)$$

预算会计的主体拥有资产是为了取得收入以履行其职能,而作经营支出使用。收入和支出相抵后的余额为结余,即为尚未使用的货币资产。这样,收入、支出和结余之间的关系便可以用公式表示为:

$$\text{收入} - \text{支出} = \text{结余} \quad (2)$$

单位一定会计期间的结余可以增加净资产,如果抵减后的结果是负数,则会发生相反方向的影响。因此,我们可以将以上两个等式用公式连接起来表示为:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产} + \text{收入} - \text{支出}$$

这一公式可进一步变形为:

$$\text{资产} + \text{支出} = \text{负债} + \text{净资产} + \text{收入} \quad (3)$$

上述三个关系式,(1)式可理解为静态等式,它反映单位在特定时点的资产、负债与净资产的恒等关系;(2)式和(3)式可理解为动态等式,它们反映单位在业务营运过程中收支结余情况及净资产的增值情况。需要说明的是:资产负债表正是依据(3)式编制的,即左边的“资产部类”包括资产和支出两项,右边的“负债部类”包括负债、收入和净资产三项。

政府与非营利组织会计等式是预算会计中的一个基础性理论,它是预算单位开设账户、复式记账和编制会计报表的理论依据。

第二章 政府与非营利组织会计的基本核算方法

政府与非营利组织会计的基本核算方法,是对预算会计对象进行连续、系统、完整地反映和监督所采用的方法。具体包括:设置会计科目与账户,确定记账方法,填制和审核会计凭证,登记账簿,编制会计报表等内容。

第一节 会计科目与账户

一、会计科目

会计科目是对各项经济业务的具体内容,按其特征和经济管理要求进行归集、分类的类别名称。设置会计科目便于正确、系统和分门别类地核算和监督各项经济业务活动所引起的资金运动,为经济管理提供有用的会计信息。

(一)预算会计科目设置的基本原则

会计科目是在会计要素的基础上设置的,预算会计科目的设置应遵循以下原则。

1. 统一性原则

根据政府预算管理和会计核算的需要,预算会计总账科目的设置和各科目的核算内容范围必须执行财政部的统一规定。国务院各有关主管部门和各省、自治区、直辖市财政部门可以根据本部门、本地区的实际情况作必要的补充规定。基层单位应按照上级的规定执行,不得改变会计科目的名称、编号、核算内容和对应关系。会计科目的统一性,保证了不同地区、不同部门在预算执行中对相同的经济业务采用相同的会计科目反映,保证了预算会计核算的一致性。

2. 适应性原则

根据国家预算管理的需要,预算会计的会计科目要与预算收支科目相适应。为了正确反映预算资金的活动,在设置有关收支的会计科目时,必须使会计科目的性质、范围和内容与预算科目相适应,应做到:一是财政总预算会计的明细科目与

政府预算收支科目相适应;二是待结算的往来款项、预付拨款的明细科目与结算单位相适应;三是会计科目与财政性资金分配形式相适应。

3. 简明实用原则

会计科目设置应充分体现财政性资金的特点和单位资金运动的规律,突出会计主体的主体地位,特别是一级会计科目宜简不宜繁,会计科目的名称和内容力求统一准确、简明扼要、科学实用。

(二) 会计科目设置的内容

为了保证会计信息的可比性,使会计核算所提供的指标口径一致,便于有关部门和单位对会计指标的逐级汇总和分析利用,预算会计制度中分别规定了财政总预算会计、事业单位会计、行政单位会计的会计科目。

预算会计科目是按会计要素的分类和内容来设置的。会计科目按会计要素的内容分为资产类、负债类、净资产类、收入类和支出类五大类。

1. 资产类科目。资产是单位能以货币计量的经济资源。包括各种财产、债权或其他权利。事业单位会计设置了 11 个科目,行政单位会计设置了 6 个科目,财政总预算会计设置了 11 个科目。

2. 负债类科目。负债是指单位承担的能以货币计量、需要以资产或劳务偿还的债务。事业单位会计设置了 8 个科目,行政单位会计设置了 3 个科目,财政总预算会计设置了 4 个科目。

3. 净资产类科目。净资产是指资产减去负债的差额。事业单位会计设置了 6 个科目,行政单位会计设置了 2 个科目,财政总预算会计设置了 5 个科目。

4. 收入类科目。收入是指国家或单位依法取得的非偿还性资金。事业单位会计设置了 7 个科目,行政单位会计设置了 3 个科目,财政总预算会计设置了 7 个科目。

5. 支出类科目。支出是指一级政府或单位按照批准的预算所发生的资产耗费和损失。事业单位会计设置了 10 个科目,行政单位会计设置了 3 个科目,财政总预算会计设置了 7 个科目。

二、账户

账户与会计科目是两个既有内在联系又不完全相同的概念。两者的内在联系是:会计科目与账户都是对会计对象具体内容的科学分类,两者口径一致,性质相同,会计科目是账户的名称,账户是会计科目的具体运用。没有会计科目,账户便

失去了设置的依据;没有账户,就无法发挥会计科目的作用。两者的区别是:会计科目仅仅是账户的名称,不存在结构;而账户则具有一定的格式和结构。在实际工作中,对会计科目和账户不加以严格区分,而是相互通用。

第二节 记账方法

记账方法就是运用一定的记账符号、记账方向、记账规则,编制会计分录和登记账簿的方法。记账方法按其登记经济业务方式不同,分为单式记账法和复式记账法两种。

单式记账法对发生的每一笔经济业务只在一个账户中登记,它是一种简单的记账方法,不能全面反映经济业务的来龙去脉,各账户之间也没有联系和制约,也不便于检查账户记录的正确性与完整性。

复式记账法是对发生的每一笔经济业务,以相等的金额,在两个或两个以上账户中进行登记的方法。它能清楚地反映每一项经济业务的来龙去脉,并能掌握资金总体活动的全貌。当前国际通用的一种复式记账方法为“借贷记账法”。我国现行预算会计制度规定采用国际通用的记账方法——借贷记账法。

借贷记账法是以“借”、“贷”为记账符号,以“有借必有贷,借贷必相等”为记账规则,对每一笔经济业务,在两个或两个以上账户中进行登记,用来反映会计主体资金运动的一种复式记账法。

以下从借贷记账法的记账符号、账户结构、记账规则和试算平衡四个方面来介绍。

一、借贷记账法的记账符号

借贷记账法以“借”和“贷”作为记账符号。“借”和“贷”两字作为借贷记账法的专用记账符号,其意义视账户的性质而异。在现代会计中,作为一种记账的符号,它们已完全和其原有的词义无关了。因此,既不能按其原有的含义加以理解,也不能直接将“借”或“贷”理解为增加或减少。

二、借贷记账法的账户结构

在借贷记账法下,通常把账户分成左右两方,分别反映经济业务的增加和减