



普通高等教育“十二五”规划教材
会计精品系列

政府与非营利组织会计

ZHENGFU YU FEIYINGLI ZUZHI KUAIRI

刘卫东 张立达 苑 斌 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材
会计精品系列

政府与非营利组织会计

刘卫东 张立达 苑 斌 / 主编



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 / 刘卫东, 张立达, 苑斌主
编. —上海: 立信会计出版社, 2012. 1
普通高等教育“十二五”规划教材 会计精品系列
ISBN 978 - 7 - 5429 - 3142 - 9

I. ①政… II. ①刘… ②张… ③苑… III. ①单位预
算会计—高等学校—教材 IV. ①F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 009659 号

责任编辑 赵志梅
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	浙江省临安市曙光印务有限公司
开 本	787 毫米×960 毫米 1/16
印 张	24.75
字 数	473 千字
版 次	2012 年 1 月第 1 版
印 次	2012 年 1 月第 1 次
印 数	1—3 100
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3142 - 9/F
定 价	38.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

近年来,随着改革开放的不断深入和会计国际化进程的发展,我国在财政管理方面,借鉴国际经验,积极推进部门预算制度改革、政府采购制度改革、国库集中收付制度改革及政府收支分类改革。这些改革措施的实施,对我国政府与非营利组织会计核算与管理提出了更全面、更高的要求。按照公共财政理论设计的预算管理模式建立与完善,使得我国政府与非营利组织会计的环境发生了根本变化,政府与非营利组织会计已经以崭新的体系和理论方法呈现在我们面前。为适应这种变化,满足广大读者的需求,我们以政府会计和非营利组织会计为主要框架编写了这本《政府与非营利组织会计》。

本教材以政府会计和非营利组织会计为主要框架进行了整体设计。全书共分五篇:第一篇总论,主要介绍政府及非营利组织会计的基本理论与方法;第二篇财政总预算会计和第三篇行政单位会计,主要介绍各级政府会计核算的理论与方法;第四篇事业单位会计和第五篇民间非营利组织会计为非营利组织会计,主要介绍非营利组织会计核算的理论与方法。

本教材编者从事政府与非营利组织会计教学与实践工作多年,曾给不同层次的学生进行过讲授,积累了大量的政府与非营利组织会计教学与实践经验。

本教材有以下特色:

第一,理论与实践相结合。本教材在加强政府与非营利组织会计理论介绍的同时,注重政府与非营利组织会计理论在实务中的应用。比如,在第四篇事业单位会计中,我们特别引入了已实行国库集中收付制度改革的某水利事业单位的实际经济业务,希望以此对政府与非营利组织会计这种应用性极强的学科进行最有效的阐释,也便于学习者在学习政府与非营利组织会计理论的同时,更加贴近实务。

第二,内容新颖,全面翔实。本教材依据现行的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》和《民间非营利组织会计制度》,并吸纳了国库集中收付制度改革、政府收支分类改革、部门预算制度改革、非税收入收缴制度改革等新的内容编写而成,特别是增加了行政事业单位财政拨款结转与结余核算的内容,而且将2012年最新的政府收支分类科目引入本书,使得教材既新颖又全面。



第三,框架结构力求合理。本教材在保持我国传统的预算会计理论框架基础上,结合我国2005年1月1日实施的民间非营利组织会计制度,增加了民间非营利组织会计核算的具体内容,这使得我国政府与非营利组织会计的组成体系更加合理,内容更加全面、充实。对民间非营利组织会计部分内容,授课教师可根据教学课时和教学对象的不同灵活取舍。

本教材是高等院校会计学专业本科生的专用教材,也可作为会计专业硕士、在职会计人员岗位培训以及会计学双学位、双专业、函授本科生学习的辅导用书。

本教材由刘卫东、张立达、苑斌任主编,刘培宁、马玉刚任副主编,正副主编负责拟定写作计划并组织编写,主编负责全书内容的修改和最后定稿。各章节的写作分工为:刘卫东编写第一章、第三章、第四章、第六章、第七章,马玉刚编写第二章、第十章、第十一章、第十二章,张立达编写第五章、第八章、第九章、第十九章,苑斌编写第十三章、第十四章、第十五章、第十六章、第十七章、第十八章,刘培宁编写第二十章、第二十一章、第二十二章。

本教材得以出版,承蒙立信会计出版社赵志梅编辑的督促和精心编审,在此表示衷心感谢。本教材在编写过程中参考了大量文献资料,于后附的参考文献中尽数列出。由于本书编写时间仓促,编者水平有限,难免有不妥之处,恳请读者批评指正。

编 者

2012年1月

目 录

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计基本理论	3
第一节 政府与非营利组织会计的含义、特点及组成	3
第二节 政府与非营利组织会计目标	8
第三节 政府与非营利组织会计的基本前提与一般原则	11
第四节 政府与非营利组织会计要素与会计等式	13
思考与练习	16
第二章 政府与非营利组织会计的基本方法	17
第一节 会计科目与账户	17
第二节 记账方法	25
第三节 会计凭证	27
第四节 会计账簿	30
第五节 会计报表	33
思考与练习	33

第二篇 财政总预算会计

第三章 财政资产的核算	37
第一节 财政性存款的核算	37
第二节 有价证券的核算	43
第三节 暂付款及与下级往来款的核算	44
第四节 预拨款项的核算	45
第五节 财政周转金资产的核算	47
思考与练习	50



第四章 财政负债及净资产的核算	52
第一节 财政负债的核算	52
第二节 财政净资产的核算	56
思考与练习	61
第五章 财政收入的核算	63
第一节 一般预算收入的核算	63
第二节 基金预算收入的核算	77
第三节 专用基金收入的核算	80
第四节 转移性收入的核算	81
第五节 财政周转金收入的核算	84
思考与练习	85
第六章 财政支出的核算	88
第一节 一般预算支出的核算	88
第二节 基金预算支出的核算	96
第三节 专用基金支出的核算	98
第四节 转移性支出的核算	99
第五节 财政周转金支出的核算	102
思考与练习	103
第七章 财政总预算会计报表	105
第一节 年终清理、结算与结账	105
第二节 会计报表的编制	108
思考与练习	120

第三篇 行政单位会计

第八章 行政单位资产的核算	125
第一节 流动资产的核算	125
第二节 有价证券与固定资产的核算	136



思考与练习	140
第九章 行政单位负债及净资产的核算	143
第一节 负债的核算	143
第二节 净资产的核算	148
思考与练习	153
第十章 行政单位收入的核算	155
第一节 拨入经费的核算	155
第二节 预算外资金收入的核算	159
第三节 其他收入的核算	161
思考与练习	162
第十一章 行政单位支出的核算	164
第一节 经费支出的核算	164
第二节 拨出经费的核算	178
第三节 结转自筹基建的核算	180
思考与练习	181
第十二章 行政单位会计报表	183
第一节 年终清理结算与结账	183
第二节 会计报表的编制	184
思考与练习	192
 第四篇 事业单位会计 	
第十三章 事业单位资产的核算	195
第一节 流动资产的核算	195
第二节 对外投资的核算	211
第三节 固定资产的核算	214
第四节 无形资产的核算	217



思考与练习	218
第十四章 事业单位负债的核算	222
第一节 借入款项的核算	222
第二节 应付和预收款项的核算	223
第三节 应缴款项的核算	227
第四节 应付工资及应付津贴补贴的核算	231
思考与练习	233
第十五章 事业单位净资产的核算	235
第一节 事业基金的核算	235
第二节 固定基金的核算	236
第三节 专用基金的核算	237
第四节 结余及其分配的核算	241
思考与练习	252
第十六章 事业单位收入的核算	255
第一节 事业单位收入的确认与管理	255
第二节 财政补助收入、上级补助收入和拨入专款的核算	257
第三节 事业收入和经营收入的核算	262
第四节 附属单位缴款和其他收入的核算	265
思考与练习	267
第十七章 事业单位支出的核算	270
第一节 拨出经费、拨出专款与专款支出的核算	270
第二节 事业支出的核算	275
第三节 经营支出的核算	288
第四节 成本费用与销售税金的核算	290
第五节 上缴上级支出、对附属单位补助与结转自筹基建的核算	295
思考与练习	297



第十八章 事业单位会计报表	301
第一节 年终清理结算与结账	301
第二节 会计报表的编制	302
思考与练习	313

第五篇 民间非营利组织会计

第十九章 民间非营利组织资产的核算	317
第一节 流动资产的核算	317
第二节 长期投资的核算	330
第三节 固定资产、在建工程及无形资产的核算	335
第四节 文物文化资产及受托代理资产的核算	341
思考与练习	343

第二十章 负债及净资产的核算	345
第一节 负债的核算	345
第二节 净资产的核算	352
思考与练习	355

第二十一章 收入和费用的核算	358
第一节 收入的核算	358
第二节 费用的核算	369
思考与练习	374

第二十二章 民间非营利组织会计报表	377
第一节 资产负债表	377
第二节 业务活动表	379
第三节 现金流量表	381
第四节 其他会计报告	383
思考与练习	384

主要参考文献	385
--------------	-----

第一篇

总 论

本篇导读

本篇主要介绍政府与非营利组织会计的基本理论与基本方法。政府与非营利组织会计的基本理论是组织会计核算的最基本、最重要的会计理论,主要包括政府与非营利组织会计的含义、特点及组成体系,政府与非营利组织会计目标,政府与非营利组织会计的基本前提与核算原则,政府与非营利组织会计要素等。政府与非营利组织会计的基本方法是对政府与非营利组织会计对象进行连续、系统、完整的核算和监督所采用的方法,主要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。

第一章 政府与非营利组织 会计基本理论

本章首先对政府与非营利组织会计的含义、特点及组成体系进行描述,然后讨论政府与非营利组织会计目标,最后论述政府与非营利组织会计的基本前提、核算原则以及政府与非营利组织会计要素、会计等式等。

第一节 政府与非营利组织会计的 含义、特点及组成

一、政府与非营利组织会计的含义

新中国成立以来,我国政府、行政事业单位会计一直沿用预算会计的名称。预算会计是我国特有的术语,是按照会计与国家预算之间的关系来定义的,带有明显的国家预算色彩。这与我国长期实行计划经济体制密切相关。在计划经济体制下,政府和行政事业单位会计信息的使用者主要是财政机关、政府主管部门和预算单位,它们只关注预算的编制和执行情况,因此,政府和行政事业单位会计在我国实务中通常被称为预算会计。预算会计自 20 世纪 50 年代诞生以来,在我国的国家预算、财政收支、宏观经济和微观经济等方面发挥了不可替代的作用。然而,在市场经济体制下,政府和行政事业单位会计信息的使用者已扩展到了广大公众和纳税人,他们更关注公共资金的使用效益和政府责任的履行情况。随着我国市场经济的发育和完善,我国经济与世界经济的联系愈加紧密。特别是随着 20 世纪改革开放的不断深入和会计国际化进程的发展,我国的正式文件中也有了非营利组织会计这一提法,并且对其发展越来越重视。因此,政府与非营利组织会计这一称谓也越来越受到理论界的认可。

政府与非营利组织会计是各级政府、行政事业单位、各类非营利组织核算和监督各项财政性资金运动、单位资金运动过程和结果以及有关经营收支情况的专业会计。它是以货币为主要计量单位,对会计主体的经济活动进行连续、系统、完整的核算与监督的经济管理活动。

政府与非营利组织会计的内涵主要表现在以下几方面:

(1) 政府与非营利组织会计的主体是各级政府、行政单位、及各类非营利组织。财政总预算会计的主体是各级政府;行政单位会计及各类非营利组织会计的主体分



别是会计为之服务的行政单位和各类非营利组织。

(2) 政府与非营利组织会计客体是财政性资金运动、单位资金运动及经营收支过程及结果。具体来讲,财政总预算会计的核算对象是财政性资金运动过程及其结果,主要包括预算收入、预算支出和预算结余等多项财政性资金活动。行政单位会计的核算对象是行政单位资金运动过程及结果,主要包括从财政和上级领取行政经费、合理安排经费开支、正确计算结余等。非营利组织会计的核算对象是各类非营利组织资金运动的过程及结果,主要包括正确计算、组织各种收入,合理安排各种支出,正确计算各项资产、负债及净资产等内容。

(3) 政府与非营利组织会计是现代会计中与企业会计相对应的会计学的两大分支之一。政府与非营利组织会计不以营利为目的,一般不直接生产物质产品,而是通过各自的业务活动为上层建筑、生产建设和人民生活服务。伴随着人类文明程度的提高,政府与非营利组织会计在社会政治经济生活中所起的作用越来越大。

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同属于专业会计的范畴,因此它们所应用的会计理论和会计核算的基本方法大致相同。但是,由于核算对象、业务性质的不同,与企业会计相比,政府与非营利组织会计有以下特点。

1. 适用范围不同

政府与非营利组织会计适用于各级政府财政部门、各级行政单位、国有事业单位及民间非营利组织,适用对象具有明显的非营利性,所以有学者又称其为非营利组织会计。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. 会计核算基础不同

除民间非营利组织会计采用权责发生制外,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,国有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。

3. 会计要素构成不同

除民间非营利组织会计外,财政总预算会计、行政单位会计及国有事业单位会计要素均分为资产、负债、净资产、收入和支出五大类。民间非营利组织会计要素分为五大类,即资产、负债、净资产、收入和费用。而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。即使相同名称的会计要素,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。

4. 会计等式不同

政府与非营利组织会计的恒等式为:



$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

企业会计的恒等式为:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

5. 会计核算内容及方法有其特殊性

在行政、事业单位会计中,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;强调专款专用原则;一般不实行成本核算,即使有成本核算,也是内部成本核算;一般没有损益的核算。这些均与企业会计有明显差异。

三、政府与非营利组织会计的组成

按照国际惯例,我国的政府与非营利组织会计组成体系应分为政府会计和非营利组织会计两大部分。政府会计是核算和监督一级政府及其构成单位在使用财政资金和公共资源过程中财务收支活动的会计。政府会计的范围应当包括核算和监督一级政府的财政总预算会计与核算和监督一级政府所属单位的行政单位会计。非营利组织会计是核算和监督介于政府与企业之间不以营利为目的组织的财务收支活动的会计。在我国,非营利组织会计应包括国有事业单位会计和民间非营利组织会计。

1. 财政总预算会计

财政总预算会计是各级政府财政部门核算和监督政府财政总预算执行过程及其结果的专业会计。各级政府财政部门是指组织国家财政收支、办理国家预算、决算的专职管理机关。财政总预算会计在我国政府与非营利组织会计体系中起主导地位。财政总预算会计的会计主体是各级政府,具体执行机构是各级政府的财政部门。财政总预算会计核算和监督的对象是政府财政总预算资金及其运动,具体包括政府财政总预算收入、总预算支出和总预算结余,以及总预算资产、总预算负债和总预算净资产等。

与政府和非营利组织会计中的行政单位会计、国有事业单位会计和民间非营利组织会计相比,财政总预算会计具有反映信息的宏观性和不存在实物资产核算内容的特点。具体来说,财政总预算会计反映的信息为一级政府行政区域范围内的信息,行政单位会计、国有事业单位会计和民间非营利组织会计反映的信息为该单位范围内的信息;财政总预算会计核算的内容全部为非实物资产,而行政单位会计、国有事业单位会计和民间非营利组织会计都存在实物资产的核算内容。

财政总预算会计与行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计之间存在着密切的联系。首先,财政总预算会计在业务管理上负责组织和指导行政单位会计和事业单位会计。行政单位会计和事业单位会计从编制单位预算、执行单位预算一直到编制单位决算,都需要在财政总预算会计的参与和组织下进行。财政总预算



会计在除民间非营利组织会计外的政府与事业单位会计中居主导地位。其次,财政总预算会计信息和行政单位会计信息、事业单位会计信息之间存在依存关系。例如,财政总预算会计直接为行政单位和事业单位支付购货款,财政总预算会计的支出直接构成了行政单位支出或事业单位的支出。在一级政府中,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计组成了相互联系的信息网络。在我国,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计通常合称为预算会计。

2. 行政单位会计

行政单位会计是核算和监督各级行政机关以及实行行政财务管理的其他机关、政党组织预算执行情况及其结果的专业会计。行政单位的具体使用组织包括:① 行政机关。行政机关是指从事国家行政工作的机关,即各级人民政府及其所属各行政管理部门。行政机关是国家权力机关的执行机关,通常也称政府机关。国务院是国家最高行政机关。② 国家权力机关。国家权力机关是指行使国家权力的机关,即各级人民代表大会及其常务委员会。全国人民代表大会是国家最高权力机关。③ 审判机关和检察机关。审判机关和检察机关是指行使国家审判职能和检察职能的机关,即各级人民法院和各级人民检察院。最高人民法院是国家最高审判机关,最高人民检察院是国家最高检察机关。④ 政党组织。政党组织是指中国共产党、各民主党派以及共青团、妇联、工会等组织。

3. 事业单位会计

事业单位会计是核算和监督各级、各类事业单位预算执行情况及其结果的专业会计。事业单位会计的具体适用组织大致可包括:教育事业单位,科学事业单位,文化事业单位,体育事业单位,广播电影电视事业单位,新闻出版事业单位,文物事业单位,档案事业单位,地震事业单位,海洋事业单位,通讯事业单位,计划生育事业单位,农垦农场事业单位,农业(农业、畜牧、水产、农机等)事业单位,林业事业单位,水利事业单位,气象事业单位,医疗卫生事业单位,交通事业单位,邮电通讯事业单位,经贸事业单位,环保事业单位,国土资源事业单位,地质事业单位,流通事业单位,优抚事业单位,其他事业单位等。以上事业单位尽管所属行业或部门不尽相同,各自所从事的业务活动也存在着差异,但它们都具有不以营利为目的以及不具有社会管理职能的特点,从而区别于企业和行政单位。在我国,事业单位会计一般指国有事业单位会计。非国有非营利组织会计一般称为民间非营利组织会计。

4. 民间非营利组织会计

民间非营利组织会计是指核算和监督民间非营利组织经济活动过程及其结果的专业会计。民间非营利组织包括依照国家法律、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。其中,社会团体可以有学术性社会团体、行业性社会团体、专业性社会团体等种类。民办非企业单位可以有教育单位、卫



生单位、文化单位、科技单位、体育单位、社会中介单位、法律服务单位等种类。基金会也可以有公募基金会和非公募基金会等种类。

尽管民间非营利组织可以有很多种类,但各种民间非营利组织都应当同时具有如下基本特征:① 该组织不以营利为宗旨和目的。即该组织开展业务活动的目的和宗旨不是赚得利润。② 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报。即资源提供者在向该组织投入资源的同时不能从该组织取得与投入资源相应的经济回报。③ 资源提供者不享有该组织的所有权。即资源提供者不因为其向该组织投入了资源从而可以以该组织所有者的身份在该组织中发挥作用。以上民间非营利组织的基本特征是与营利性企业以及国有事业单位相比较而言的。民间非营利组织的资源主要来源于社会捐赠和缴纳会费。除此之外,提供商品和服务收入、政府补助收入等也是其资源的来源渠道。

另外,负责办理政府预算资金的收纳和拨付的国库会计以及组织各项税收的应征、征收、减免、上解、入库的税收征解会计等也属于广义的总预算会计分支。

政府与非营利组织会计的组成体系如图 1-1 所示。

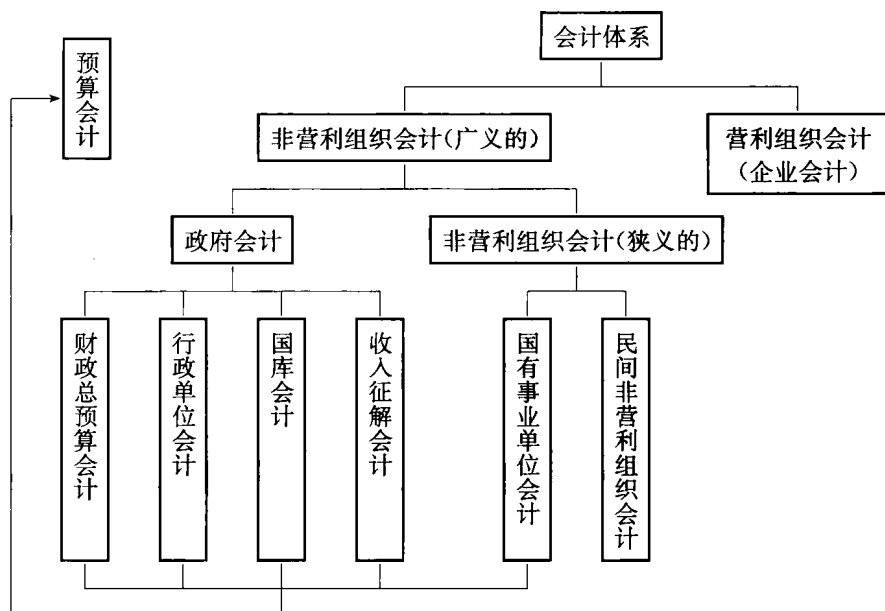


图 1-1 会计体系

四、政府与非营利组织会计的分级

1. 财政总预算会计的分级

财政总预算会计的分级与政府预算的分级是一致的。我国实行一级政府一级预算,政府预算分为中央、省、市、县、乡(镇)五级,因此,财政总预算会计也包括中央财