



国家级重点学科 · 财政学系列教材

政府与非营利组织会计



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press





国家级重点学科·财政学系列教材

政府与非营利组织会计



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 贺蕊莉 刘明慧 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计 / 贺蕊莉, 刘明慧编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(国家级重点学科·财政学系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0456 - 6

I. 政… II. ①贺… ②刘… 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. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 140244 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm

字数: 452 千字

印张: 22

2011 年 8 月第 1 版

2011 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 时 博 石建华 李 彬

责任校对: 贺 鑫

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0456 - 6

定价: 35.00 元

国家级重点学科·财政学系列教材 编审委员会

主任

马国强 教授 博士 博士生导师

委员

(以姓氏笔画为序)

孙 开 教授 博士 博士生导师

孙文学 教授 博士生导师

吕 炜 教授 博士 博士生导师

刘明慧 教授 博士 博士生导师

吴旭东 教授 博士 博士生导师

李松森 教授 博士 博士生导师

苑新丽 教授 博士 硕士生导师

寇铁军 教授 博士 博士生导师



前言

政府与非营利组织会计是我国两大会计体系之一。为满足政府与非营利组织会计教学和广大财会人员继续教育及学习的需要,方便大家系统、及时地掌握和了解预算会计和民间非营利组织会计管理核算要求的新变化,我们编写了这本《政府与非营利组织会计》。

本书具有三个特点:

(1) 涵盖面广。与传统的预算会计不同,本书增加了民间非营利组织会计的内容,因此,本书包括财政总预算会计(政府财政会计)、行政单位会计(政府部门会计)、事业单位会计(国营非营利组织会计)和民间非营利组织会计(民营非营利组织会计)四大类会计主体的会计核算。本书依据我国现行的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《民间非营利组织会计制度》,以及预算管理变化后的预算会计处理规定等文件编写而成,比传统的《预算会计》教材涵盖面更广,适合课时较多的教学班级选用。

(2) 知识新。在我国,预算管理方式改革会影响到政府与事业单位会计的核算。近年来,我国预算管理经过多次改革,取得了良好的效果,但同时也引起许多会计核算规定的变化。在本书的编写过程中,我们吸纳了2010年开始实行的《中央级事业单位社会团体及企业财政拨款结转和结余资金会计核算办法》、《中央级行政单位财政拨款结转和结余资金会计处理办法》,2009年开始实行的《财政部代理发行地方政府债券财政总预算会计核算办法》,2007年开始实行的《政府收支分类改革后财政总预算会计核算办法》、《政府收支分类改革后事业单位会计核算办法》、《政府收支分类改革后行政单位会计核算办法》,2006年开始实行的《行政事业单位工资和津贴补贴有关会计核算办法》,2002年开始试行的目前在全国陆续推行的国库集中支付制度改革,近年来推出的非税收入管理制度改革以及目前在全国各地普遍推行的政府采购制度改革等新政策。全书将新的制度变化与原有的体系基础有机地结合起来,融为一体,融会贯通,一气呵成,这是本书与其他同类书相

比最大的不同，也是本书的难能可贵之处。

(3) 密切结合我国会计核算实践。国内的同类书或者是介绍西方的非营利组织会计核算，或者是局限于民间非营利组织会计，没有系统地构建起我国实际的非营利组织会计体系，没有很好地结合我国的非营利组织会计实践。本书立足于我国非营利组织会计实际，依据相关制度编写。本书还设置安排了大量的核算实例，力求类型多样、覆盖面广、经济业务切合实际，便于学习理解。

全书共分为五篇二十四章。第一篇介绍预算会计基础知识；第二篇（第二至第七章）是政府财政会计（财政总预算会计），介绍财政总预算的资产、负债、净资产、收入和支出的会计核算；第三篇（第八至第十二章）是政府部门会计（行政单位会计），介绍行政单位资产、负债、净资产、收入和支出的会计核算；第四篇（第十三至第十八章）是国营非营利组织会计（事业单位会计），介绍事业单位的资产、负债、净资产、收入和支出的会计核算；第五篇（第十九至第二十四章）是民营非营利组织会计（民间非营利组织会计），介绍民间非营利组织的资产、负债、净资产、收入和费用的会计核算。本书还将我国《政府收支分类》的“功能分类”下“类”、“款”及非税收入的“项”级科目设为附录一，将《政府收支分类》的“经济分类”设为附录二，以满足财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的收入和支出的明细核算需要。

本书的写作分工如下：贺蕊莉编写第一至第十二章、第十九至第二十四章；刘明慧编写第十三至第十八章。

在本书的编写和出版过程中，得到了东北财经大学财政税务学院院长寇铁军教授、东北财经大学出版社有限责任公司编辑和相关人员的支持与关心，在这里表示诚挚的谢意！同时，还要感谢大连用友政务软件公司杨晓辉副总经理和于寒洁女士提供的电算技术和技术资料的支持，感谢硕士生王聪和刘旺同学为本书收集资料，感谢马毅华先生和马菽莎小姐为制作和完善本书课件所做的贡献。

由于时间仓促，书中难免有疏漏和不当之处，恳请读者批评指正。

编著者
2011年7月



第一篇 导论

第一章 概述	3
第一节 政府与非营利组织会计概述	3
第二节 政府与非营利组织会计的基本核算方法概述	8

第二篇 政府财政会计（财政总预算会计）

第二章 财政总预算会计概述	21
第一节 财政总预算会计及其核算的一般原则	21
第二节 财政总预算会计的科目设置	24
第三章 财政总预算资产的核算	29
第一节 财政性存款的核算	29
第二节 债权的核算	35
第四章 财政总预算负债和净资产的核算	42
第一节 负债的核算	42
第二节 净资产的核算	47
第五章 财政总预算收入的核算	53
第一节 一般预算收入的核算	53
第二节 债务收入的核算	55
第三节 基金预算收入和专用基金收入的核算	57
第四节 资金调拨收入和财政周转金收入的核算	58
第六章 财政总预算支出的核算	63
第一节 一般预算支出的核算	63
第二节 债务支出的核算	67
第三节 基金预算支出和专用基金支出的核算	73

第四节 资金调拨支出和财政周转金支出的核算	74
第七章 财政总预算会计年终清理结算和会计报表的编审	78
第一节 年终清理结算和结账	78
第二节 会计报表的编审	84

第三篇 政府部门会计（行政单位会计）

第八章 行政单位会计概述	91
第一节 行政单位会计及其核算的一般原则	91
第二节 行政单位会计科目设置	92
第九章 行政单位资产的核算	95
第一节 流动资产的核算	95
第二节 有价证券与固定资产的核算	102
第十章 行政单位负债与净资产的核算	106
第一节 负债的核算	106
第二节 净资产的核算	112
第十一章 行政单位收入和支出的核算	116
第一节 收入的核算	116
第二节 支出的核算	120
第十二章 行政单位年终清理结算和会计报表的编审	124
第一节 年终清理和结账	124
第二节 会计报表的编审	128

第四篇 国营非营利组织会计（事业单位会计）

第十三章 事业单位会计概述	135
第一节 事业单位会计核算的一般原则	135
第二节 事业单位会计科目设置	137
第十四章 事业单位资产的核算	141
第一节 流动资产的核算	142
第二节 对外投资的核算	156
第三节 固定资产的核算	160
第四节 无形资产的核算	163
第十五章 事业单位负债与净资产的核算	166
第一节 负债的核算	166
第二节 净资产的核算	178
第十六章 事业单位收入的核算	194
第一节 收入的内容与收入的确认	194
第二节 收入的核算	196

第十七章 事业单位支出的核算	205
第一节 支出的内容及管理要求.....	205
第二节 支出的核算.....	206
第十八章 事业单位年终清理结算和会计报表的编审	217
第一节 年终清理结算和结账.....	217
第二节 会计报表的编审.....	223
第五篇 民营非营利组织会计（民间非营利组织会计）	
第十九章 民间非营利组织会计概述	235
第一节 民间非营利组织会计核算的一般原则.....	235
第二节 民间非营利组织会计科目设置.....	242
第二十章 民间非营利组织资产的核算	247
第一节 货币资金的核算.....	247
第二节 对外投资的核算.....	255
第三节 应收预付款项的核算.....	264
第四节 存货的核算.....	271
第五节 固定资产的核算.....	274
第六节 其他资产的核算.....	281
第二十一章 民间非营利组织负债的核算	286
第一节 借入款项的核算.....	286
第二节 应付预收款项的核算.....	288
第三节 其他负债的核算.....	292
第二十二章 民间非营利组织净资产的核算	296
第一节 非限定性净资产的核算.....	296
第二节 限定性净资产的核算.....	298
第二十三章 民间非营利组织的收入和费用的核算	300
第一节 收入的核算.....	300
第二节 费用的核算.....	311
第二十四章 民间非营利组织年终清理结算和会计报表的编审	318
第一节 年终清理结算和结账.....	318
第二节 会计报表的编审.....	321
附录	333
附录一 “功能分类”下的“类”、“款”及“非税收入”的“项”级科目.....	333
附录二 “经济分类”	340
主要参考文献	342

第一篇 导论

第一章

概述

第一节

政府与非营利组织会计概述

一、什么是政府与非营利组织会计

营利组织会计和非营利组织会计是会计体系的两大组成部分，前者的会计主体是以营利为目的的组织，后者的会计主体则是那些不以营利为目的，而是致力于社会与经济文化事业的社会团体组织。非营利组织是由相关的营利组织或个人团体资助而运营的，直接营利性并不是其直接追求的，但它会通过非营利组织的努力所达成的制度改革、社会秩序改变来获得好处和回报。因此，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，它由成千上万个或官办或民办的非营利机构组成。一般地讲，政府也是一个非营利组织，属于非营利组织部门。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来源于税收，税收由公民按照一定的标准、以一定的形式交纳给政府。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，以税法的形式出台，公之于众，并在适当的时候依据形势需要进行调整。非营利组织，除政府外，还有众多形式、宗旨各异的民间团体，亦称民间非营利组织，它们为各

种政治与社会目标而努力,参与向社会公共治理当中。比如,各种慈善组织致力于对困难人群的救助,有救助艾滋病、孤独症、特殊灾害等;各种争取某种权利的组织,有争取性别平等、同性恋合法、选择权利、堕胎合法及反堕胎等;各种宗教团体,传授基督教、佛教、伊斯兰教等宗教教义;各种文化团体,宣传各种文化理念,等等。民间非营利组织是政府组织的重要伙伴,是现代国家实现公共治理的重要力量。与民间非营利组织相比,政府具有公共性、影响力大等特点,许多学者愿意将政府部门从一般的非营利组织中剥离出来研究,将原来的“非营利组织”概念扩展为“政府与非营利组织”,因而,狭义上的非营利组织就是指民间非营利组织。

在我国,营利组织会计又称为企业会计,是核算反映以营利为目的的各类企业组织的经济活动的专业会计;政府与非营利组织会计则是核算反映不以营利为目的的政府与非营利组织经济活动的专业会计。在我国政府职能日益完善、民间非营利组织日益发展的现代社会,政府与非营利组织会计将占有越来越重要的地位。

二、政府与非营利组织会计的组成

在我国,非营利组织会计主要包括四个部分:核算政府预算资金管理情况的财政总预算会计,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,以及核算各种社会团体、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。此外,还有核算财政预算收入的收入征解会计如税收会计、关税会计,以及核算国库资金流向与管理的国库会计(见图1—1)。

财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、税收会计、关税会计以及国库会计都是围绕着预算管理而进行的,被合称为预算会计。又因为它们都是针对政府资金的核算,又被统称为政府会计或政府与事业单位会计。在教学中,由于税收会计、关税会计和国库会计的使用面较窄,出于教学安排和知识结构等方面的考虑,仅仅介绍财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三个部分。

事业单位是一个具有中国特色的单位,它是由政府投资举办的、单位拥有较大自主权的法人单位,是非营利组织的特殊部分。鉴于预算会计在会计体系中的地位及不同主体的会计间关系,传统的分类方法把会计体系分为企业会计与预算会计两大类,但在民间非营利组织日益发展壮大的今天,原来的分类方法已经不适宜了。

由于我国的民间非营利组织尚未充分发展,在社会经济生活中所占份额不大,事业单位会计仍然是非营利组织会计中的主要成分,居于主流地位。

西方的非营利组织会计的特征类似于我国的预算会计,但在会计管理体制上存在明显差别。西方国家,如美国,非营利组织会计由两个部分构成:政府会计和非政府支配的非营利组织会计。其中,政府会计包括联邦政府会计和州与地方政府会计以及公立大学医院会计等。非政府支配的非营利组织会计,包括私立大学及院校、与教会有关的医院、自愿性保健与福利组织会计等。

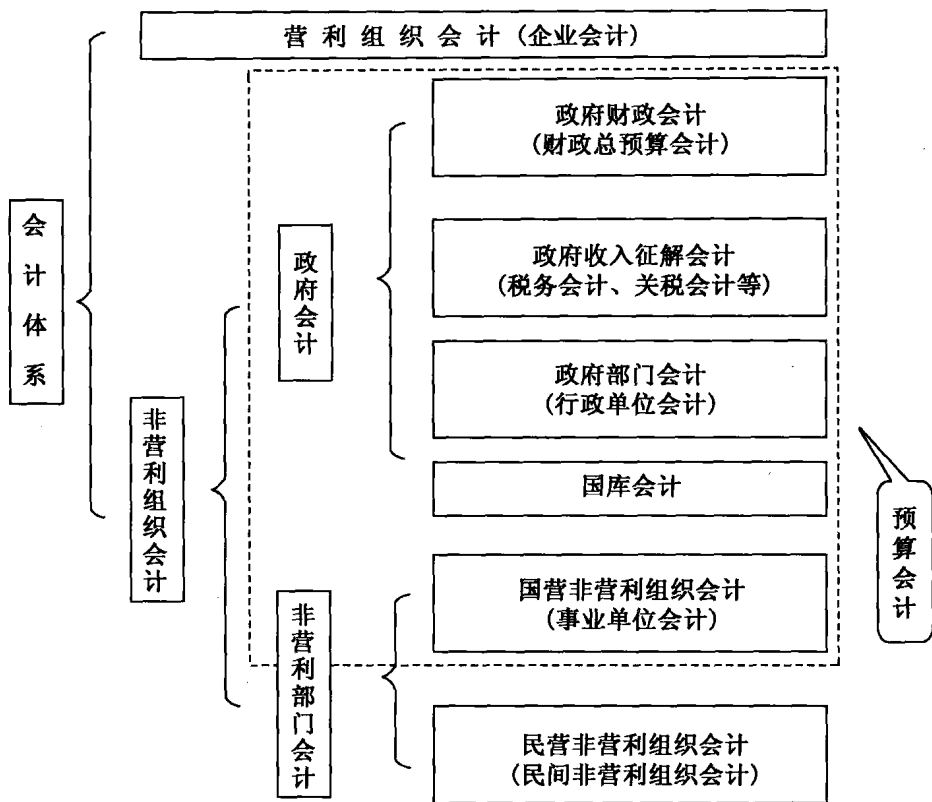


图 1—1 我国会计体系概述

西方的会计体系中也有预算会计，但它与我们的预算会计在核算对象和内容上截然不同。西方的预算会计是专门核算政府预算指标及其变化情况的专业会计，即记录经过议会审批的政府预算指标及其变化情况，类似于我国的预算指标管理。在我国，经人大批准的政府预算指标、预算资金拨付、预算追加追减等预算指标变化情况的管理，是在财政部门内部由有关人员通过管理软件或简易账簿进行记录管理，类似于会计上的备查簿，没能像西方的预算会计那样进行严密的会计核算，严肃性不足，亟须改进。

三、政府与非营利组织会计的分级

民间非营利组织会计是由民间自发建立的，不存在级别的问题，这里仅指与政府相关的会计分级，亦即预算会计的分级，是财政总预算会计与行政事业单位间的关系（见图 1—2）。

（一）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。政府预算体系是根据国家政权结构、行政区划和财政管理体制而确定的预算级次和预算单位按一定的方式组合成的统一整体。为实现事权与财权的统一，我国各级预算级次的设置与政权体系的层次基本对应，分为中央预算和地方预算。地方预算又分为省、自治区、直辖

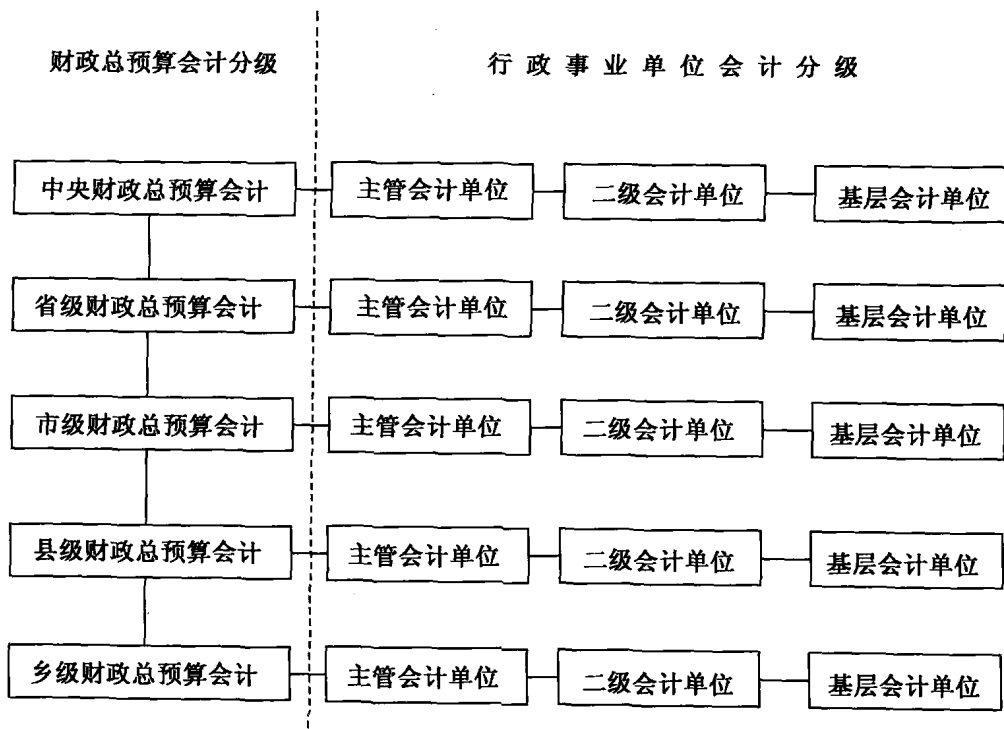


图 1—2 预算会计的分级

市—设区的市、自治州—县、自治县，不设区的市、直辖市、市辖区—乡、民族乡、镇四级预算。上述五级预算构成了我国的政府预算体系。

财政总预算会计的管理体系，是和政府预算组成体系相一致的，也分为五级，即有一级政府就要建立一级总预算，每一级政府的总预算都在财政部门设立财政总预算会计。国家财政部设立中央财政总预算会计，省（包括自治区、直辖市）的财政厅（局）设立省级（包括自治区、直辖市）财政总预算会计，市（地、州）财政局设立市（地、州）级财政总预算会计，县（市）财政局设立县（市）级财政总预算会计，乡（镇）财政所设立乡（镇）级财政总预算会计。

各级总预算会计不仅要做好自身的会计核算、反映和监督工作，更重要的是负责组织和指导本地区的整个预算会计工作，指导下级总预算会计工作以及本地区事业行政单位会计工作，保证政府预算工作的顺利完成。

（二）事业行政单位会计的分级

根据现行的事业、行政管理体制，预算拨款关系和单位财务收支计划的编报程序，单位会计组织系统分为三级。

1. 主管会计单位，简称主管单位。与同级财政部门直接发生经费领报关系或财务关系（预算外资金审批关系、财务收支计划与会计决算审批关系），并有所属会计单位的，为主管会计单位。

2. 二级会计单位，简称二级单位。与主管会计单位或上级会计单位发生经费

领报关系、财务收支计划与会计决算审批关系，并有所属会计单位的，为二级会计单位。二级会计单位下面没有所属会计单位的也视同基层会计单位。

3. 三级会计单位，也称基层会计单位。与主管会计单位或二级会计单位直接发生经费领报关系、财务收支计划与会计决算审批关系，下面没有附属会计单位的，为三级会计单位，也称基层会计单位。

以上的会计单位，都应建立独立的单位预算，实行完整的会计核算制度。不具备独立核算条件的，实行单据报账制度，作为“报账单位”管理。

在实行国库集中支付制度以后，决定会计关系的主要是行政建制和财务收支计划的编报程序，预算拨款关系不再是决定性因素了。

（三）事业、行政单位会计与财政总预算会计的关系

事业、行政单位会计与财政总预算会计有着直接的紧密的联系，主要表现在以下几个方面：

1. 单位财务收支是同级政府预算的重要组成部分，政府预算核拨的事业费、行政经费和从财政专户核拨的预算外资金，是同级事业、行政单位收入的主要来源。单位会计与财政总预算会计相互配合，共同为促进社会事业发展、加强政权建设服务。

2. 在缴拨款上有着直接的联系。单位应上缴财政的收入，要按规定缴入国家金库，应上缴的预算外资金，要按时缴入同级财政专户。而各级财政应拨付的事业费、行政经费和从财政专户核拨的预算外资金，要按计划及时拨给主管部门和单位。上述缴款、拨款手续，均通过各级财政总预算会计和单位会计办理。

3. 各单位在预算执行过程中，平时要向主管部门和同级财政部门编制月报或季报，年终要编制年报。同级财政总预算会计要对各单位或主管部门的月报、季报、年报进行审核，并据以编制预算执行月报、季报和财政决算报表。

4. 事业、行政单位作为会计主体，具有一定的自主权，但必须接受同级财政总预算会计的管理与监督，执行本级财政部门提出的检查意见。各级财政总预算会计也要加强对本单位会计的工作指导，提高单位会计的管理水平。

（四）收入征解会计、国库会计与财政总预算会计的关系

收入征解会计（包括税收会计、关税会计等）、国库会计和财政总预算会计同属于预算会计系列，是核算、反映和监督各级财政预算执行情况的专业会计，是财政预算管理的重要基础工作。在政府预算执行中，它们的共同目的是为圆满完成中央预算和地方预算服务。财政总预算会计是核算、反映和监督本级财政预算资金集中和分配的职能机构，掌握本级财政预算收支的全面情况和结果，处于综合的地位。收入征解会计是核算、反映和监督中央预算和地方预算中各级税收征管、缴库过程的资金运动，负责核算各项税收的组织、实现与缴纳，处于专业会计的地位。国库会计机构是办理各级预算收支缴拨的机关。由于一切预算收入都由国库收纳，一切预算支出都由国库拨付，国库会计机构也是各级预算执行的重要部门。以上财、税、库三个方面是组织、管理和核算、反映、监督各级财政预算收入实现的重

要部门。因此，它们必须相互提供有关资料、文件和报表，密切协作，才能确保完成任务。

从会计核算上看，财、税、库三者的联系也是很密切的。如税收会计的缴款书由国库收纳后，既是税务部门的实际入库凭证，又是国库入库的原始凭证，同时也是财政总预算会计收入记账的原始凭证。税收会计的“实际缴库款”，同各级国库的实际入库数，以及财政总预算会计相应的预算收入数应当是一致的。在财、税、库的对账工作中，国库有着重要作用。各级国库除每日向各级征收机关（税收会计）报送预算收入日报表外，同时向财政总预算会计报送预算收入日报表。财政总预算会计凭国库编制的收入日报表记入预算收入账及明细账，同时根据财政库存日报表核对预算支出拨款及库存余额。由于财政总预算会计的预算收入完全以国库的数据为准，拨款完全按财政的凭证支付，财政、国库的收入数字和库款余额应当保持一致。

第二节

政府与非营利组织会计的基本核算方法概述

政府与非营利组织会计核算方法是完成政府与非营利组织会计任务的基本手段，包括：设置会计科目、确定记账方法、填制审核会计凭证、登记会计账簿和编制会计报表等。它们之间既相互联系、相互补充、相互制约，又各自独立发挥不同的作用，从而构成一个完整的会计核算体系。

一、会计要素

会计要素又称会计报表要素，是对会计对象的基本分类。政府与非营利组织会计将会计要素分为资产、负债、净资产、收入和支出五类，各要素的具体内容由制度或准则加以确定。

（一）资产

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。其具有以下特征：（1）资产必须是一种经济资源。经济资源是能为单位服务或带来经济利益的资源，表现为货币资金、财产物资、机器设备和专利权等无形资产，以及债权和其他权利。不是经济资源的，不能作为单位的资产。（2）资产必须能用货币来计量。资产必须是能用货币计量出来，并据以登记入账、核算反映的经济资源。（3）资产必须为单位所占有或使用。单位拥有占有权或使用权（所有权）的经济资源才能作为单位的资产进行核算。（4）资产包括财产、债权和其他权利。资产有多种表现形式，既有以实物形态存在的，也有以非实物形态存在的。大致归纳起来，有财产、债权和其他权利这样几种形式。

由于资产的成因是资产存在和计价的基础，未来的、尚未发生的事项的可能后果不能确认为资产，一些已经不能带来未来经济利益流入的项目，如陈旧毁损的实