

全国财政职业教育教学指导委员会

FD10.6/70
政府与非营利组织会计

Z H E N G F U Y U F E I Y I N G L I Z U Z H I K U A I J I

■ 王翔 主编

全国高等教育会计专业立体化系列教材
National Higher Education Series of Accounting

 中国财政经济出版社

全国高等教育会计专业立体化系列教材

政府与非营利组织会计

王 翔 主编

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/王翔主编. —北京: 中国财政经济出版社,
2009.1

(全国高等教育会计专业立体化系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1118 - 3

I. 政… II. 王… III. 单位预算会计 - 高等学校 - 教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 194689 号

责任编辑: 王坚敏 责任校对: 张全录

封面设计: 倪春昊 版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: 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: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13 印张 192 000 字

2009 年 2 月第 1 版 2009 年 2 月北京第 1 次印刷

定价: 26.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1118 - 3/F · 0940

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

出版说明

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》是财政部人事教育司、全国财政职业教育教学指导委员会、中国财政经济出版社共同策划、开发的又一套立体化系列教材，涵盖会计专业的骨干课程，主要面向高等学历阶段的会计专业学生和老师、面向会计在职人员的系统训练。有专家认为，立体化系列教材的开发和出版，是教材开发模式的创新，对于推动教学改革和教材创新具有很强的现实意义。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》以多媒体网络课程为核心，将纸质平面教材、电子网络课程（CD-ROM 光盘）、教师备课软件、媒体教学资源库、智能题库+学习成果测评系统、虚拟模拟实训平台等六个方面有机结合，将大量真实、原始的会计凭证、票据账册集合在电子网络课程和资源库中，用图片、动画、视频等多媒体教学课件，展示经济活动、会计工作的流程，展示会计实务操作的过程和行为规范，把情景教学、实景教学、仿真模拟实训、计算机在线练习和在线考试等教育手段引入课堂，教师和学生可以随时调看、分步调看、多次重复调看，既丰富了课堂教学的内容，激发学生的学习兴趣，也便于教师教，更便于学生自主学习和自主练习。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》目前已经开发和正在开发的课程有：《基础会计》、《财务会计实务》、

《成本会计实务》、《会计电算化》、《会计模拟实训》、《会计查账实务》、《会计涉税实务》、《政府与非营利组织会计实务》、《统计方法实务》、《财政与金融基础》、《EXCEL 软件与报表分析》等。这些教材将陆续出版、发行并和读者见面。根据专家建议和读者的要求，我们的开发还将向其他课程和其他专业拓展，力争使立体化教材形成系列、形成品牌，成为新时期教材开发的主流模式。

《全国高等教育会计专业立体化系列教材》编写过程中，我们坚持以自主学习为中心、以学生职业生涯发展规律为线索、按照会计岗位要求来指导编撰工作，运用了全新的教育教学理念，应用了最新的计算机多媒体技术；在理论体系、组织结构和阐述方法等方面，我们也作了一些新的尝试。

根据有关专家的评议，新教材具有“新”、“真”、“全”的特点。

——所谓新，一是形式新颖，新教材在教材结构和编排方式方面突破传统，以多媒体网络课程（电子教材）为核心。二是内容新，教材反映了近年颁布的会计制度、会计准则及法律法规内容，反映了新的会计实务内容，如《财务会计实务》的编写以 2006 年新颁布的企业会计准则、2007 年颁布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》等为依据。三是教学资源的素材新，本教材的网络课程及媒体资源库中收集了最新版本的各种财务凭证、票据实样（包括普通发票、增值税专用发票电脑版、运费发票、银行支付系统专用凭证）。

——所谓真，教材涉及的企业类型选用日常生活中常见的或经常接触的单位；所有原始凭证的格式、要素、颜色、盖章与实际工作完全一致；报表都是实际工作中使用的报表；企业的基本情况，用实际工作中的税务登记证来展示；

视频素材,实地拍摄建账、纳税申报、填制记账凭证、登记账簿等。

——所谓全,与传统的教材相比,除教学大纲规定的内容外,还增加了会计人员职业道德教育、工商登记方面的相关知识和实务,教材中还大量地引入案例教学,设置了“友情链接”、“想一想”、“试一试”、“议一议”、“小知识”等栏目,丰富知识内容、增加课堂教学的趣味性、拓展学生的思维、激发学生探究问题的兴趣。比如在介绍人民币防伪知识时,教材中穿插了一个“小知识”栏目,集中介绍了美元、港元、欧元、日元、英镑的基本概况与真假鉴别方法。我们还充分利用光盘介质大容量存储的特性,将大量的相关的法律法规、参考文献的电子版集合在CD-ROM中,增加了教材的工具性,也可以降低学生购买参考书的费用、降低学习的综合成本。

由于时间所限,新教材尚有许多不足和有待完善之处,敬请广大师生及社会读者提出宝贵意见,以便今后修订,我们希望在逐步完善、提高中,将《会计高等教育立体化系列教材》打造成为会计教育教学领域的精品教材,同时也希望更多的专业人士加入到“立体化系列”教材的研究和开发中来。最后,感谢财政部人事教育司、全国财政专业教育教学指导委员会多媒体教学研究会对新教材研发的支持和帮助,感谢所有参加新教材策划、研讨、编撰、审定的各位专家。

中国财政经济出版社

2009年1月

前 言

政府与非营利组织会计是应用于社会再生产过程分配领域的专业会计,是会计的另一个分支。它以预算管理为中心,对中央与地方政府及非营利组织的经济业务,进行连续、系统、完整地核算和监督。本教材的编写以《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》及财务规则、《事业单位会计制度》及财务规则为依据,以会计要素为研究对象,较详细地介绍了财政总会计、行政单位会计、公立非营利组织(事业单位)会计核算的基本理论和核算方法。近年来我国财政预算实行了诸多改革,如国库集中支付、部门预算、政府收支分类等,对会计核算的影响较大,因此教材的编写还紧密联系实际,体现改革的要求及相应的会计处理的变化,有较强的实用性。由于国库集中支付的改革是一个涉及面广的系统工程,目前还处在试行过程中,与国库集中支付相配套的会计处理方法,财政部、国库等部门虽印发有补充规定,但有些带有较强的地域性,尚未形成统一规定,因此各地的做法可能有些差异。教材中介绍的实行国库集中支付后的会计处理方法,国家有统一规定的遵从国家规定,少量的采用了地方做法。

本教材是全国财政教育教学指导委员会和中国财政经济出版社联合推出的“全国高等教育会计专业立体化系列教材”之一,有配套的网络课程光盘,光盘中有一些补充资料

和学习指导,对理解教材内容很有帮助。因为政府与非营利组织会计工作与政府财政预算工作密切相关,涉及很多的制度法规,教材中无法展示,财政工作又比较宏观抽象,对社会阅历不多的青少年学生来说理解有一定难度,如能结合光盘学习教材内容,会起到事半功倍的效果。

参加本书编写的有王翔(第一、二、三、四章)、顿尹路(第五、六、七章)、袁春云(第八、九、十、十一章),王翔任本书主编,徐俊任主审。配套的网络课程光盘上的课后练习由张璇(一~七章)、李咏臻(八~十一章)编写。

本教材的出版得到财政部人教司、财政部全国职业教育行业指导委员会和中国财政经济出版社的大力支持和帮助,在此表示衷心感谢!

由于我们水平有限,教材中难免有些疏漏之处,敬请读者批评指正。

编 者

2009年1月

目 录

上篇 政府会计

第一章 政府会计概述	(1)
第一节 政府会计的概念及组成	(1)
第二节 政府会计要素和会计科目	(5)
第二章 财政总预算资产和负债的核算	(12)
第一节 财政资产的核算	(12)
第二节 财政负债的核算	(23)
第三章 财政总预算收入、支出和净资产的核算	(26)
第一节 财政收入的核算	(26)
第二节 财政支出的核算	(31)
第三节 财政净资产的核算	(37)
第四章 财政总预算会计报表	(41)
第一节 会计报表的种类和编制要求	(41)
第二节 会计报表的编制方法	(42)
第三节 会计报表的审核、汇总和分析	(48)
第五章 行政单位资产和负债的核算	(51)
第一节 行政单位资产的核算	(51)
第二节 行政单位负债的核算	(70)

第六章	行政单位收入、支出和净资产的核算	(75)
第一节	行政单位收入的核算.....	(75)
第二节	行政单位支出的核算.....	(89)
第三节	行政单位净资产的核算.....	(104)
第七章	行政单位会计报表	(109)
第一节	行政单位年终清理与年终结账.....	(109)
第二节	行政单位会计报表.....	(111)

下篇 非营利组织会计

第八章	非营利组织会计概述	(121)
第一节	非营利组织会计的概念.....	(121)
第二节	非营利组织会计的核算原则和会计科目.....	(123)
第九章	公立非营利组织资产和负债的核算	(128)
第一节	公立非营利组织流动资产的核算.....	(128)
第二节	公立非营利组织非流动资产的核算.....	(138)
第三节	公立非营利组织借入款项、应付及预收账款的核算.....	(143)
第四节	公立非营利组织应缴款项的核算.....	(147)
第十章	公立非营利组织收入、支出和净资产的核算	(152)
第一节	公立非营利组织事业收入的核算.....	(152)
第二节	公立非营利组织支出的核算.....	(159)
第三节	公立非营利组织净资产的核算.....	(172)
第十一章	公立非营利组织会计报表	(179)
第一节	公立非营利组织会计报表的编制方法.....	(179)
第二节	公立非营利组织会计报表的审核、汇总和分析.....	(187)
“立体化教材”的开发和模式研究		(191)

— 上 篇 —

政 府 会 计

—— 上 ——

迎 訊 會 刊

第一章

Diyizhang

政府会计概述

【学习目标】 本章主要介绍了政府会计的概念、对象、组成，政府会计的会计要素、会计科目。通过学习要求学生：知道政府会计的概念和任务；能说出政府会计的组成体系、分类；能说出会计要素名称；熟记会计科目名称，了解各科目的核算内容。

第一节 政府会计的概念及组成

一、政府会计的概念

政府会计是会计的一个分支，适用于政府财政部门和政府行政单位。

政府是国家行政机关，这里指政府财政部门和政府行政单位。政府财政部门包括财政部和地方各级财政机关，是执行各级财政总预算的机构，代表政府执行预算，管理财政收支。政府行政单位是指政府行使国家权力，管理国家事务，执行行政单位预算，进行各项行政管理工作的部门和单位。

政府会计是以货币为主要计量单位，对各级政府财政部门和政府行政单位在预算执行过程中发生的经济业务，进行连续、系统、完整地核算、反映和监督的经济管理工作。

二、政府会计的对象

政府会计的对象是指其核算、反映和监督的基本内容，即预算执行过程中的资金运动。在预算执行和开展业务活动过程中，各级政府财政部门、政府行政单位，一方面要组织收入，另一方面要安排支

出,收支执行的结果表现为结余或超支,收支余超构成了财政部门、行政单位的资金运动。但是,由于政府财政部门、政府行政单位的工作任务、业务活动的内容不同,因此财政部门、行政单位资金运动的具体表现有所不同。

各级政府财政部门负责具体执行各级总预算,按照核定的预算,从国民经济各部门取得总预算收入,包括税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷收回本金收入、债务收入、转移性收入等;同时,又按照核定的预算,把集中起来的预算资金再分配出去,用于一般公共服务、外交、国防、公共安全、教育、科学技术、文化体育、社会保障和就业、社会保险基金支出、医疗卫生等方面,形成总预算支出。总预算收入,反映财政收入的规模和收入积累的水平,以及缴入国库的进度;总预算支出,反映财政支出的范围、方向和预算支出的进度;收支相抵的余额为预算执行的结果,表现为结余或赤字。行政单位的任务是行使政府职能,管理国家事务和进行各项行政管理工作。为此,行政单位一方面从财政部门或上级单位领取行政经费并在依法行政的过程中收取预算外收入;另一方面,按照国家的有关规定和开支标准,安排工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补助等各项经费支出;收支相抵的差额为行政单位预算执行的结果,表现为结余或超支。

三、政府会计的组成

政府会计为国家预算服务,其组成情况与国家预算的组成相一致。国家预算由总预算和单位预算组成,相应地,政府会计分为财政总预算会计(简称财政总会计或总预算会计)和行政单位预算会计(简称单位会计)。

财政总预算会计是各级政府财政部门核算、反映、监督政府预算执行和各项财政性资金活动的专业会计,执行政府总预算,为政府理财,有一级政府就有一级财政总预算会计。我国政权划分为中央、省(自治区、直辖市)、市(地、州)、县(市)、乡(镇)五级,总预算会计也相应划分为五级。在财政部设中央级财政总预算会计;在省(自治区、直辖市)财政厅(局)设省(自治区、直辖市)级财政总预算会计;在市(地、州)财政局设市(地、州)级财政总预算会

计；在县（市）财政局设县（市）级财政总预算会计；在乡（镇）财政所设乡（镇）级财政总预算会计。

此外，中国人民银行在办理国库业务过程中设立的国库会计，税务部门在办理税款征解过程中设立的税收会计等，在执行总预算过程中，均担负一定的总预算会计任务，因此，它们也应包括在广义的总预算会计范围内。

行政单位会计是以国家各级权力机关、行政机关、审判机关和检察机关以及党派、政协机关等行政单位实际发生的各项经济业务为对象，核算、反映和监督行政单位预算（财务收支计划）执行过程及其结果的专业会计。行政单位根据国家机构建制和经费领拨关系，分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位。向财政部门汇总报送分月用款计划并提出财政直接支付申请的预算单位为主管会计单位，也称一级预算单位。向主管会计单位汇总报送分月用款计划并提出财政直接支付申请且有下属单位的预算单位为二级会计单位，也称二级预算单位。只有本单位开支，无下属单位的预算单位，为基层会计单位，也称基层预算单位。以上三级会计单位都要成立单位预算，实行独立的会计核算。有些人数较少，经费不多的单位可以不成立单位预算，不进行独立的会计核算，其经费开支可凭单据向基层会计单位报销，这些单位叫报销单位。

在整个政府会计组成体系中总预算会计居于主导和核心地位。

第二节 政府会计要素和会计科目

一、政府会计的会计要素

会计要素是会计对象的构成要素，是对会计对象的基本分类。会计核算对象的内容多种多样，为了更清晰地对有关核算内容进行确认、计量、记录、报告，需要对会计对象作一基本的分类，把会计对象分解成若干基本的要素。科学地确定会计要素，有助于设置会计科目，设计会计报表的种类、格式和列示方式。

（一）会计要素的构成

政府会计的会计要素为资产、负债、净资产、收入和支出（或费用）五个要素。

1. 资产

资产是一级政府掌管或控制的、一个单位组织占有或使用的能以货币计量的经济资源。资产具有以下特征：其一，资产必须是一种经济资源；其二，资产必须能用货币来计量；其三，资产必须为一级政府掌管或控制，为一个单位和组织占有或使用；其四，资产的形态可以是有形的，可以是无形的，还可以是其他权利。

财政总预算会计核算的资产，包括一级政府的财政性存款、有价证券、暂付及应收款项、预拨款项等。

行政单位会计核算的资产，包括单位的各种财产和债权以及其他权利。

2. 负债

负债是指一级政府或一个单位组织承担的能以货币计量，需要以资产偿付的债务。

政府财政部门虽然是分配资金的部门，但在预算执行中，与上下级财政之间、与预算单位之间也存在着人欠、欠人事项，加上发行公债，这就形成了财政的负债事项。财政总预算会计核算的负债，包括应付及暂收款项、按法定程序及核定的预算举借的债务等。

行政单位会计核算的负债，包括单位和组织的借入款项、应付和预收款项以及各种应缴款项等。

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。

财政总预算会计核算的净资产是一级政府财政所掌管的资产净值，它包括各项结余、预算周转金等。

行政单位会计核算的净资产反映国家、单位和组织对资产的所有权，它包括各项基金和结余。

4. 收入

收入是指国家或单位组织依法取得的非偿还性资金。

财政收入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。财政总预算会计核算的收入包括一

般预算收入、基金预算收入、专用基金收入、资金调拨收入等。

行政单位的收入是单位为开展公务或业务活动，依法取得的非偿还性资金。行政单位的收入包括拨入经费、预算外收入和其他收入等。

5. 支出（费用）

支出是指一级政府、单位按照批准的预算所发生的资金耗费和损失。

财政支出是一级政府为实现其职能，对财政资金的再分配。财政总预算会计核算的支出包括一般预算支出、基金预算支出、专用基金支出和资金调拨支出等。

行政单位的支出是单位为开展公务或业务活动所发生的资金耗费和损失。行政单位的支出包括拨出经费、经费支出等。

（二）会计要素之间的关系

会计要素之间存在特定的平衡关系，这种平衡关系可用公式表示，称为会计等式，它是复式记账赖以建立的基础，也是设计会计报表结构的基本依据。

$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$

资产、负债、净资产是用来说明政府和各行政机关财务状况的三个基本会计要素。资产 = 负债 + 净资产是资金的静态反映。从动态观察，政府和各行政机关为进行事务活动，必然发生一定的支出，同时相应地取得各项收入，收入减去支出即为结余，结余又形成政府和各行政机关的净资产。因此，上述公式又为：

$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产} + (\text{收入} - \text{支出})$ 整理为：

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

这一会计等式反映了五个会计要素之间的基本关系。经济业务发生，可能是引起会计等式左方或者右方某一要素增加，另一要素减少；也可能就是引起会计等式左右两方的要素发生等额的增减变动，但决不会破坏会计等式的平衡关系。

二、会计科目

会计科目是对会计要素的进一步分类，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