



21世纪全国高等院校通用教材
The Series of 21st Century

政府与非营利组织会计

主编 杨明 宋明 卢凤娟



长春工业大学 B0772891



中国财政经济出版社

21世纪全国高等院校通用教材

政府与非营利组织会计

主 编 杨 明 宋 明 卢凤娟
副主编 王 超
主 审 臧建玲



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/杨明, 宋明, 卢凤娟主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2013. 1

21 世纪全国高等院校通用教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4178 - 4

I. ①政… II. ①杨…②宋…③卢… III. ①预算会计 - 高等学校 - 教材②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 299611 号

责任编辑: 马 真

责任校对: 张 凡

封面设计: 胡亚琴

版式设计: 兰 波



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

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 15.25 印张 325 000 字

2013 年 1 月第 1 版 2013 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 31.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4178 - 4/F · 3397

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744



前言

众所周知，经济社会存在两类性质不同的组织：营利组织（即企业）和政府与非营利组织。与之相适应的核算和监督活动就是营利组织会计（即企业会计）和政府与非营利组织会计。二者共同构成了一个完整的会计体系，二者的重要性不分伯仲。但是由于我国现阶段改革开放的步伐加快，经济增长迅猛，营利组织（即企业）国际化程度不断深化，使之与国际会计准则日益接轨。与之相比，政府与非营利组织会计的国际化水平和改革的步伐已显得滞后，时至今日还在沿用 1998 年颁布的相关制度，政府与非营利组织会计的改革已迫在眉睫。2012 年财政部适时推出新的事业单位会计制度，迈出了政府与非营利组织会计改革的重要步伐！本教材正值此时推出。

作者凭借多年的教学经验，深谙本课程教学特点。经过深思熟虑，反复讨论，力求达到以下特色：

一、形式上去企业化性

作者通过十多年教学经验来看，本课程是会计、财政、税收、行政管理、财务管理、公共管理、MBA、MPACC、MPA 等财经各专业的专业课，必然要安排在会计学原理和财务会计之后开设，由于之前的课程都是以营利组织（企业）为例进行介绍，如果政府与非营利组织会计从形式上还和企业会计相类似，就容易给学生造成一种错觉，认为本课程就是企业会计的补充，不利于学生学习兴趣的提升。因此，我们从形式上进行了创新：去企业化特点。由于政府与非营利组织日常核算活动一般以收支业务为主，所以根据这一现实特点，作者在篇章安排上就先行介绍收入和支出的内容，后介绍资产、负债等内容。

二、内容上去重复性

教材删除了与会计学原理重复介绍的内容，对于政府行政单位会计与事业单位会计中相同的经济业务，要么仅在事业单位会计部分、要么仅在行政单位会计部分进行单独介绍，二者不做内容重复介绍。

三、及时性

本教材推出之时，恰逢财政部修订事业单位会计制度，并公布修订后的事业单位会计制度于 2013 年 1 月 1 日起施行。因此，本书及时吸收了最新的改革思路和相关知识。

四、以学生为本

教材的主要使用者就是学生，其最大的功能就是帮助学生学习。本书内容以国家有关法律法规为依据，从章节顺序设计上，给学生耳目一新的感觉，容易激发学生学习兴



趣；从内容编排上，力求言简意赅，舍繁求简，对于重复的内容进行了适当删减或合并，为学生节省了时间和资金成本，提高学习效率；从教材出版时机上，正值修订后的事业单位会计制度出台，使学生第一时间掌握最新最权威的改革思路，为日后就业奠定基础。

本书主要由讲授此课程多年的一线教师执笔，由杨明负责设计全书框架和总纂定稿。具体分工如下：东北农业大学杨明（第一篇、第二篇和第六章）；佳木斯大学宋明（第四篇）；哈尔滨商业大学卢凤娟（第五篇）；黑龙江农垦职业技术学院王超（第七章），国家审计署曲婧（第八章）；东北农业大学蔡文鹏（附表）。由佳木斯大学臧建玲主审。

本书在编写过程参考了大量的相关文献和教材，在此对相关作者表示诚挚的感谢。

尽管我们在竭尽全力追求尽善尽美，但鉴于主客观因素的局限，难免存在疏漏和不妥之处，恳请专家同仁和热心读者批评指正。

编 者

2012年10月



目 录

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计概述 3

- 一、政府与非营利组织会计的概念 3
- 二、政府与非营利组织会计的特征 4
- 三、政府与非营利组织会计的组成体系及分级 6
- 四、政府与非营利组织会计的一般原则 7
- 五、政府与非营利组织会计会计要素和会计等式 10

第二篇 政府财政会计

第二章 财政预算收入的核算 15

- 一、政府财政会计概述 15
- 二、财政预算收入的内容 18
- 三、财政预算收入的收缴、划分和报解 20
- 四、财政预算收入的核算 24

第三章 财政预算支出和结余的核算 33

- 一、财政预算支出的管理和核算 33
- 二、政府采购的财政预算支出核算 43
- 三、财政预算结余的核算 46

第四章 财政资产负债和基金的核算 50

- 一、财政性存款的管理与核算 50



目 录

2

政府与非营利组织会计

二、有价证券的核算	55
三、在途款的核算	56
四、预拨经费的核算	56
五、基建拨款的核算	57
六、往来款项的核算	58
七、借入款的核算	60
八、预付和暂存政府采购款的核算	61
九、预算周转金的核算	61
十、预算稳定调节基金的核算	62

第五章 财政会计的财务报告 63

一、年终清理结算	63
二、政府财政会计的财务报告编制	67
三、政府财政会计财务报表的审核和汇总	70

第三篇 行政单位会计

第六章 行政单位收支和结余的核算 75

一、行政单位会计概述	75
二、行政单位经费收入的管理	76
三、行政单位经费支出的管理	78
四、经费收支的账务处理	81
五、行政单位结余资金的管理与核算	85

第七章 行政单位资产负债和基金的核算 90

一、货币资金的核算	90
二、有价证券的核算	92
三、往来款项的管理与核算	93
四、应缴款项的管理与核算	95
五、应付薪酬类的管理与核算	96
六、库存材料的核算	97
七、固定资产和固定基金的核算	99



第八章 行政单位财务报告		103
一、财务报告的作用和内容		103
二、年终清理结算和结账		104
三、主要会计报表的编制		106
第四篇 事业单位会计		
第九章 事业单位收支和结余的核算		111
一、事业单位会计概述		111
二、事业单位收入的核算		115
三、事业单位支出的核算		124
四、事业单位结转和结余的核算		129
第十章 事业单位资产的核算		134
一、事业单位资产概述		134
二、货币性资产、应收及预付款项的核算		135
三、存货的核算		139
四、固定资产和文物文化资产的核算		142
五、在建工程和无形资产的核算		150
六、对外投资的核算		154
第十一章 事业单位负债与基金的核算		157
一、负债的核算		157
二、基金的核算		163
第十二章 事业单位财务报告		166
一、事业单位财务报告概述		166
二、事业单位会计报表的编制		168
三、财务分析		173



第五篇 民间非营利组织会计

第十三章 民间非营利组织的收入费用和净资产 177

一、民间非营利组织会计概述	177
二、民间非营利组织收入的核算	180
三、民间非营利组织费用的核算	187
四、民间非营利组织净资产的核算	191

第十四章 民间非营利组织的资产和负债 194

一、民间非营利组织资产的核算	194
二、民间非营利组织负债的核算	208

第十五章 民间非营利组织财务报告 216

一、民间非营利组织财务报告的内容	216
二、民间非营利组织会计报表的编制	217

附 表 229

参考文献 235

第一篇

总 论



第一章

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

(一) 政府与非营利组织会计的定义

政府与非营利组织会计是各级政府财政和非营利组织反映和监督政府财政资金和非营利组织业务资金活动情况的会计。它以货币为主要计量单位,对各级政府财政资金和各类非营利组织业务资金活动的过程和结果,进行完整、连续、系统的反映和监督的一种专门方法和管理活动。它是政府宏观管理的重要信息系统,也是各单位经济管理的重要组成部分。

(二) 政府与非营利组织会计的适用范围

按照适用范围和核算对象的不同,会计可以分为两大类:一类是营利组织会计(即企业会计),反映和监督社会再生产过程中生产、流通领域的企业经营资金的活动,这些企业的主要特征是以营利为目的;另一类是非企业会计,即政府和非营利组织会计,反映和监督社会再生产过程中分配领域、精神生产和社会福利领域的政府财政机关、行政单位财政资金和事业单位、其他非营利组织业务资金的活动,这些单位的主要特征是不以营利为目的,而以社会效益为目的。

非企业会计按会计主体的职能,分为政府会计和非营利组织会计。政府会计以政府总预算会计、行政单位会计为主要组成部分,此外还有参与总预算执行环节的会计(收入征缴会计、国库会计等)、政府性基金会计、财政托管基金会计、国有资产监管



机构的国有资本金会计,政府委托管理机构的社会保障基金会计和国家重要物资储备部门的战略物资储备会计也是财政管理和政府会计的重要内容。

非营利组织会计包括公立非营利组织会计(即事业单位会计)和民间非营利组织会计。

改革开放之前,我国民间非营利组织在国民经济中所占比重很小,政府和非营利组织主要包括政府行政单位、事业单位和社会团体,而这些组织的资金来源主要是纳入政府财政预算的财政拨款。因此,我国一直沿用前苏联的提法,将其称为预算会计,即“反映和监督国家预算执行情况的会计”。

但是随着改革开放的进一步深化,出现了一些新的问题:首先,各种事业单位,其资金并非全部来自国家预算,有的甚至是基本依靠自身创收,更不要说那些民间非营利组织了,因此这些组织的资金核算并不仅仅是国家预算的执行情况。其次,就政府会计而言,也并不是只核算国家预算的执行情况,而是要全面反映和监督各项财政资金的活动情况以及政府财务状况。在西方,预算会计规范是政府会计规范的组成部分,美国政府会计准则委员会的《政府会计与财务报告准则汇编》将“预算会计和预算报告”作为其中的一个专题来表述,预算会计只是政府会计的一部分。所以,用预算会计作为非企业会计这一独立会计分支的名称,不能反映其实际内涵。现在多数学者主张采用政府和非营利组织会计这一名称。

政府和非营利组织等单位的业务活动,不同于企业的生产经营活动,表现为处于非物质生产领域,以社会效益为基本目的,其资金活动过程与企业也不一样。这样,在财政、行政、非营利组织等单位中反映和监督资金活动的会计也就有了自己的特点。政府与非营利组织会计,就是适用于财政、行政和非营利组织的,以政府财政资金和非营利组织业务资金为对象的一种会计。

二、政府与非营利组织会计的特征

政府与非营利组织会计的特征,主要是同企业会计相比较而言的。政府和非营利组织的性质、任务、资金运动方式与企业不一样,两者核算的对象、任务不同,核算的内容、方法也有很大的差别。

企业是进行生产经营活动的经济组织,其经营目标是谋取盈利,实现资产增值,其各项日常开支均依靠自身的生产经营收入来抵补。企业会计的主要特点是,核算成本费用、计算经营盈亏、会计核算以经营盈亏核算为中心。

政府与非营利组织属于非物质生产部门,其业务目标在于谋求最广泛的社会效益。它们的资金来源除非营利组织有程度不同的交换性收入以外,大都直接或间接来自纳税人及其他出资者的无偿出资,在此条件下力求做到收支相抵。政府与非营利组织会计的主要特征是计算收、支、结余,会计核算以收、支、结余核算为中心。政府与非营利组织会计的特征具体表现在以下几个方面:



（一）出资者提供的资金不具有营利性、增值性，但具有限制性

企业资财的供给者称为投资者，其所投入的资金称为资本金。资本金的特征是要能为投资者谋取利润，实现资产增值。企业会计首先表现为资本金会计，要能反映企业资本金经营的成果。政府和非营利组织资财的供给者称为出资者，涉及纳税人、捐赠人、受益人等广大的人群，他们提供的资金原则上称为基金。基金的特征是要按出资者的意愿完成一定的任务，实现社会效益，政府与非营利组织会计首先表现为基金会计，要能反映各项基金按预期目的运用的结果。

企业的投资者要求投资回报和投资回收，即要求按各个投资者提供的出资额获得投资收益，并在一定条件下收回投入的资财。为此，企业会计不仅要按各个投资者分别核算资本金的增减变化，而且要着重核算资本增值和收益分配情况，上市公司则要经常关注股票的市场价格，研究企业价值的变化。政府和非营利组织的出资者不要求投资回报和资本回收，但要求按法律规定或出资者的意愿把资金用在指定用途上，即要求资金有限制性。在这些单位中不仅像固定基金、留本基金、专用基金、拨入专项资金等具有特定的用途，就是经费拨款、事业基金等实际上也都有严格的具体用途，不能挪作他用。资本金的增值性体现了企业投资者的权利，而基金的限制性则体现了政府和非营利组织出资者的权利。为此，政府与非营利组织会计要按不同的项目核算基金的使用情况，尽管对各项基金不一定要分别设置有关的资产、负债、收入、支出等科目进行核算，但必须提供各项基金的收支结余情况，以便考核各项基金的使用效果。

（二）有关财政资金的收支项目要适应国家预算管理的要求

政府与非营利组织会计所反映和监督的资金，相当一大部分直接或间接属于政府财政资金。政府与非营利组织会计的指标体系，要同国家预算的收支科目相一致，以反映国家预算的执行情况。在政府总会计中，决算报表的收支科目与国家预算收支科目完全一致，其预算收入、预算支出等明细核算也要按预算收支科目来进行。在行政、事业单位，有关科目的明细核算也要按预算收支科目进行，并在会计报表中按预算收支科目的类、款、项、目分别列示。只有严格按照预算收支科目组织核算，才能保证各单位核算的口径一致，才便于汇总编报政府总会计的决算报告，用以反映和监督总预算的执行情况。在政府决算报告中，对企业单位只反映其缴款、拨款情况，并不要求其使用的会计科目与预算收支科目相一致。政府决算报告要直接反映行政、非营利组织的财政性收入和支出，以及部门预算单位的全部收入和支出，因此，这些单位有关收入、支出的核算必须与预算科目衔接。至于某些非营利组织的自筹资金，在管理上则比较灵活，但也要比照财政资金的管理做出一致的规范。

（三）政府与非营利组织会计一般不进行盈亏核算，着重核算有关资金的收支结余

企业会计必须按照经济核算的原则，进行成本核算，确定企业盈亏。政府与非营利组织不以营利为目的。政府总预算和单位预算的收入和支出，其收支差额不反映经营成果，只反映资金使用的余缺，所以一般不核算成本，不计算盈亏。至于非营利组织的收



人和支出,有的有较紧密的配比关系,有的则并无严格的配比关系,只能在一定意义上实现收支相抵。

在某些非营利组织中,为了考核经济效益,促进增收节支,改善管理,也可以进行成本核算,如科研课题成本核算、医疗成本核算、人才成本核算等。但是非营利组织的成本核算同企业的成本核算相比问题较为复杂,主要是费用的计量和分配比较困难,有关基础工作也比较薄弱,只能逐步完善。目前仅在少数行业的部分单位中实行。

(四) 政府会计原则上实行收付实现制,非营利组织会计原则上实行权责发生制

在政府会计中,为了如实反映当期预算收入和预算支出的货币金额,平衡当期的货币收支,一般都采用收付实现制的收支确认原则。但是,对于已在预算中安排而未拨付的费用,可作为应付费用处理,在决算中列为本年支出,对于预收来年的某些款项,则不列为本年的财政收入。

非营利组织为了对收入、支出进行配比核算,考核业务成果,同时也为了充分反映单位在财务活动中的权利和义务,原则上可采用权责发生制。但是,对于某些规模较小的单位或次要的经济业务,则可采用收付实现制。权责发生制和收付实现制在应用上并不是绝对的,在实际工作中还有修正的权责发生制和修正的收付实现制。对各单位可以根据具体情况有选择地加以规范。权责发生制和收付实现制在一定条件下同时并用,是政府与非营利组织会计的一个特征。

三、政府与非营利组织会计的组成体系及分级

(一) 政府与非营利组织会计的组成体系

政府与非营利组织会计从总的方面来看由政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计四部分组成。民间非营利组织会计相对而言比较特殊和独立。在我国政府财政会计、行政单位会计和事业单位会计是政府和非营利组织会计的主要组成部分,通常称为预算会计,是由国家预算的组成体系决定的。我国国家预算的组成体系,根据国家政权结构和行政区划建立,包括中央预算和地方预算。中央预算由国务院直属各部门的预算组成,地方预算由省、自治区、直辖市及以下各级人民政府的预算组成。国家预算按照预算收支管理范围,又分为总预算和单位预算。总预算是指一级政府全部财政资金的收支预算;单位预算是指列入总预算的国家机关和其他单位的收支预算。各个政府部门所属单位的单位预算汇总,形成政府各个部门的部门预算,进而成为总预算的组成部分。

(二) 政府与非营利组织会计的分级

1. 政府财政会计的分级

按照我国政府的行政体制,政府分为中央政府和地方各级政府。各级政府按照



“统一领导，分级管理”的方式，贯彻“划分各级政府事权、财权，事权与财权相匹配”的原则。各级政府会计都以本级政府为会计主体，进行会计核算和提供财务报告。所以，有一级政府，就有一级政府财政会计。我国政府财政会计从总体上看包括中央、省、市、县、乡五个层级。

2. 行政事业单位会计的分级

行政事业单位会计组织系统主要依据预算经费的管理层次来进行设置，因此与预算的管理层次相对应。行政事业单位的会计组织系统分为一级预算单位（一级会计单位）、二级预算单位（二级会计单位）和基层预算单位（基层会计单位）。我国目前的预算经费拨付方式正在进行改革，由过去的向预算单位逐级直接拨付经费逐步改为国库单一账户体系统一存储、支付和清算。行政事业单位会计组织系统中各级组织的职责也发生了相应的变化。

(1) 划拨资金方式下行政事业单位会计组织系统。在划拨资金的方式下，向同级财政部门领报经费，并对下一级会计单位转拨经费的行政事业单位，为一级会计单位。向上一级会计单位报领经费，并对下一级会计单位转拨经费的行政事业单位，为二级会计单位。向同级财政部门或上一级会计单位报领经费，没有下级会计单位的行政事业单位，为基层会计单位。

上述行政事业单位会计组织系统的级次，决定了各级行政事业单位在国家预算执行和经费拨领过程中的财务关系和会计信息报送、监督关系。

一级会计单位直接与财政部门发生经费领报关系。它向财政部门报送分月用款计划并依据该计划从财政部门取得预算经费，其中既包括本单位的经费，也包括由其转拨的所属会计单位的经费。一级会计单位对下属单位预算管理和会计核算负有指导和监督职责，它不仅有权支配本单位经费，还在一定程度上有权在所属的各单位之间分配预算拨款和预算外财政资金，调剂各所属单位的资金供应。

二级会计单位和基层会计单位分别向上一级会计单位报送分月用款计划，其经费由一级会计单位或上级会计单位逐级转拨，不能越级发生经费领报关系。非隶属关系的单位之间也不能发生经费领报关系。

(2) 国库单一账户体系下的行政事业单位会计组织系统。在国库单一账户体系下，资金不再通过各级会计单位的账户层层下拨，而是由财政国库统一管理和支付。各预算级次单位的财务关系亦有所变化。

一级预算单位是指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。二级预算单位是指向一级预算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。基层预算单位是指只有本单位开支，无下属单位的预算单位。一级、二级预算单位的本单位开支，视为基层预算单位管理。

四、政府与非营利组织会计的一般原则

会计的一般原则是对会计核算提供信息的基本要求，是处理具体会计业务的基本依



据。会计原则既是会计理论的概括,又是会计实践经验的总结。它在会计准则中居于主导地位,指导着会计要素的确认计量和会计方法的选择,因此也就成为衡量会计信息质量的重要标准。按照我国目前习惯,会计原则大体上可划分为两类:一是会计信息质量要求原则;二是会计确认计量要求原则。政府与非营利组织会计的一般原则主要有以下几项:

(一) 会计信息质量要求原则

会计信息质量要求原则,是衡量信息质量的标准或控制信息质量的要求。研究会计信息质量要求的意义在于:它是确定会计目标的必然延伸,是实现会计目标的衡量标准;它影响到会计报表的体系和内容,制约所提供会计信息的范围、程度和方式;它直接影响会计要素的确认、计量和报表列示方法,影响会计政策的选择。会计信息质量要求是对会计信息的基本要求,所以在非企业会计和企业会计之间,在政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计之间,具有一定的共性。

1. 相关性原则

相关性原则,又称有用性原则,是指会计核算所提供的经济信息应当有助于信息使用者正确作出经济决策,会计提供的信息要同经济决策相关联。

2. 客观性原则

客观性原则是指会计核算提供的信息应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映财务状况和收支情况,做到内容真实、数字准确、资料可靠。核算的数字应为实际发生数,不能是预计数、估计数,更不能是有意伪造数,即应具有真实性、可靠性和可验证性。

3. 可比性原则

可比性原则是指会计核算应当按照规定的处理方法进行,会计指标应当口径一致,相互可比。不同的单位,尤其是同一行业的不同单位,处理同一业务问题要使用相同的程序和方法,以便相互比较,判断优劣。

4. 一致性原则

一致性原则又称一贯性原则,是指各个单位处理会计业务的方法和程序在不同的会计期间要保持前后一致,不能随意变更,以便于单位对前后各期的会计资料进行纵向比较。

5. 及时性原则

及时性原则是指对会计事项的处理,必须在经济业务发生时及时进行,讲求时效,以便及时利用会计信息。失去时效的会计信息,便成了历史材料,对决策的有用性将大大降低。

6. 清晰性原则

清晰性原则又称明晰性原则,是指会计记录和会计报告应当清晰明了,便于理解和利用,数据记录和文字说明要能一目了然地反映经济活动的来龙去脉,对有些不易理解的问题,应在财务情况说明书中作出说明。

7. 重要性原则