



辽宁省“十二五”普通高等教育本科省级规划教材
省级优秀图书
东北财经大学财政学系列教材

ACCOUNTING FOR GOVERNMENT AND NONPROFIT ENTITIES

政府与非营利组织会计

(第六版)

贺蕊莉 编著

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





辽宁省“十二五”普通高等教育本科省级规划教材
省级优秀图书
东北财经大学财政学系列教材

ACCOUNTING FOR GOVERNMENT AND NONPROFIT ENTITIES

政府与非营利组织会计

(第六版)

贺蕊莉 编著

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

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计 / 贺蕊莉编著. —6版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018.11

(东北财经大学财政学系列教材)

ISBN 978-7-5654-3341-2

I. 政… II. 贺… 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 (2018) 第 226741 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)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连往友彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 587千字 印张: 28.75 插页: 1

2018年11月第6版

2018年11月第14次印刷

责任编辑: 时 博

责任校对: 文 贺

封面设计: 潘 凯

版式设计: 钟福建

定价: 58.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

东北财经大学财政学系列教材 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

第六版前言

2014年,第十二届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过了对《中华人民共和国预算法》进行修改的决定。修改后的《预算法》第九十七条明确规定:“各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告,报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性,报本级人民代表大会常务委员会备案。”《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发〔2014〕63号)中提出“力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度”的实施方案。这一系列变化,对政府会计核算提出了新要求。

2015年财政部制发了《政府会计准则——基本准则》,2016年制发了《政府会计准则第1号——存货》、《政府会计准则第2号——投资》、《政府会计准则第3号——固定资产》和《政府会计准则第4号——无形资产》,2017年制发了《政府会计准则第5号——公共基础设施》、《政府会计准则第6号——政府储备物资》和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》,还有一些准则如负债等正在制定出台过程中。这些改革对《政府与非营利组织会计》的影响很大,为便于大家系统、及时地掌握和了解政府与非营利组织会计的管理与核算要求新变化,我们组织修订了本书。

本书编写的依据是现行的《财政总预算会计制度》(2015年)、《政府会计准则——基本准则》(2015年)、《政府会计准则第1号——存货》(2016年)、《政府会计准则第2号——投资》(2016年)、《政府会计准则第3号——固定资产》(2016年)、《政府会计准则第4号——无形资产》(2016年)、《政府会计准则第5号——公共基础设施》(2017年)、《政府会计准则第6号——政府储备物资》(2017年)和《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(2017年)、《民间非营利组织会计制度》(2004年)等,并吸纳了2016年的营业税改征增值税等改革措施。

全书共分4篇21章。第一篇是导论,介绍政府与非营利组织会计的基本情况和会计核算基础知识;第二篇是财政总预算会计,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；第三篇是行政事业单位会计，介绍行政事业单位财务会计的核算和预算会计的核算情况；第四篇是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、收入和支出的会计核算。

本书的主要特点有如下三点：一是形象生动，画面感强。在本书的编写过程中，作者力求语言简洁生动，并绘制了大量的图表，把复杂的会计核算、转账流程以图表的方式表现出来，简单明了，易于理解和掌握。二是核算实例多，便于理解。会计是一门实务性极强的课程，讲授实务性课程的最有效方式是案例教学。本书有意识地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，便于学生学习理解。三是内容新颖，紧跟实践。阅读本书，可以使读者直接掌握最新的知识，节约学习成本。

全书由东北财经大学贺蕊莉教授编著。在本书的修订过程中，得到了马毅华老师以及臧泽祥、陈传明、黄立莎、王雪等同学的帮助，他们在搜集资料、数据和媒体等方面的协助，令本书的修订工作能够顺利进行，在此表示衷心的感谢！

本书自出版以来，受到广大师生的厚爱与支持，在此谨表深切的谢意，并祝大家学习愉快，工作顺利！

由于时间仓促，书中难免有不当之处，恳请读者批评指正。

编著者

2018年9月

目 录

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
关键概念	18
复习思考题	18

第二篇 财政总预算会计（政府财政会计）

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任务	21
第二节 财政总预算会计科目设置	23
关键概念	28
复习思考题	28
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	30
第二节 债权资金的核算	34
第三节 股权资金的核算	43
关键概念	46
复习思考题	46
第四章 财政总预算负债的核算	47
第一节 流动负债的核算	48
第二节 非流动负债的核算	54
关键概念	67
复习思考题	67

第五章 财政总预算净资产的核算	68
第一节 基本预算净资产的核算	69
第二节 其他净资产的核算	72
关键概念	75
复习思考题	75
第六章 财政总预算收入的核算	76
第一节 基本预算收入的核算	77
第二节 其他收入的核算	79
第三节 调拨收入的核算	81
第四节 债务收入的核算	86
关键概念	91
复习思考题	91
第七章 财政总预算支出的核算	92
第一节 基本预算支出的核算	93
第二节 其他支出的核算	96
第三节 调拨支出的核算	98
第四节 债务支出的核算	103
关键概念	106
复习思考题	106
第八章 财政总预算年终清理结算和会计报表的编审	107
第一节 年终清理和结账	107
第二节 会计报表的编审	112
关键概念	125
复习思考题	125

第三篇 行政事业单位会计

第九章 行政事业单位会计概述	129
第一节 行政事业单位会计基本规定	129
第二节 行政事业单位会计科目设置	131
关键概念	140
复习思考题	141
第十章 行政事业单位财务会计资产的管理与核算	142
第一节 货币资金的管理与核算	143
第二节 应收及预付款项的管理与核算	151
第三节 存货的管理与核算	163
第四节 对外投资的管理与核算	171
第五节 固定资产的管理与核算	179

第六节	在建工程的管理与核算	186
第七节	无形资产的管理与核算	193
第八节	经管资产的管理与核算	200
第九节	其他资产的管理与核算	211
	关键概念	217
	复习思考题	218
第十一章	行政事业单位财务会计负债的管理与核算	219
第一节	行政事业单位的负债及其分类	219
第二节	行政事业单位流动负债的核算	220
第三节	行政事业单位非流动负债的核算	239
	关键概念	242
	复习思考题	242
第十二章	行政事业单位财务会计净资产的核算	243
第一节	行政事业单位基金类净资产的核算	243
第二节	行政事业单位损益分配类净资产的核算	247
	关键概念	251
	复习思考题	251
第十三章	行政事业单位财务会计收入和费用的核算	252
第一节	行政事业单位收入的核算	252
第二节	行政事业单位费用的核算	264
	关键概念	274
	复习思考题	275
第十四章	行政事业单位预算会计的核算	276
第一节	行政事业单位预算收入的核算	276
第二节	行政事业单位预算支出的核算	285
第三节	行政事业单位预算结余的核算	296
	关键概念	314
	复习思考题	314
第十五章	行政事业单位财务报表编审	315
第一节	行政事业单位财务报表的分类与编制要求	315
第二节	行政事业单位财务报表的编审	316
	关键概念	351
	复习思考题	351

第四篇 民间非营利组织会计（民营非营利组织会计）

第十六章	民间非营利组织会计概述	355
第一节	什么是民间非营利组织会计	355

第二节 民间非营利组织会计科目设置	360
关键概念	364
复习思考题	364
第十七章 民间非营利组织资产的核算	365
第一节 货币资金的核算	366
第二节 对外投资的核算	374
第三节 应收及预付款项的核算	383
第四节 存货的核算	390
第五节 固定资产的核算	392
第六节 其他资产的核算	400
关键概念	404
复习思考题	404
第十八章 民间非营利组织负债的核算	405
第一节 借入款项的核算	405
第二节 应付及预收款项的核算	407
第三节 其他负债的核算	411
关键概念	414
复习思考题	414
第十九章 民间非营利组织净资产的核算	415
第一节 非限定性净资产的核算	415
第二节 限定性净资产的核算	417
关键概念	418
复习思考题	418
第二十章 民间非营利组织的收入和费用的核算	419
第一节 收入的核算	419
第二节 费用的核算	431
关键概念	436
复习思考题	436
第二十一章 民间非营利组织年终清理结算和会计报表的编审	437
第一节 年终清理结算和结账	437
第二节 会计报表的编审	440
关键概念	451
复习思考题	451
主要参考文献	452

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，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，非营利组织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，参与到社会公共

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、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。

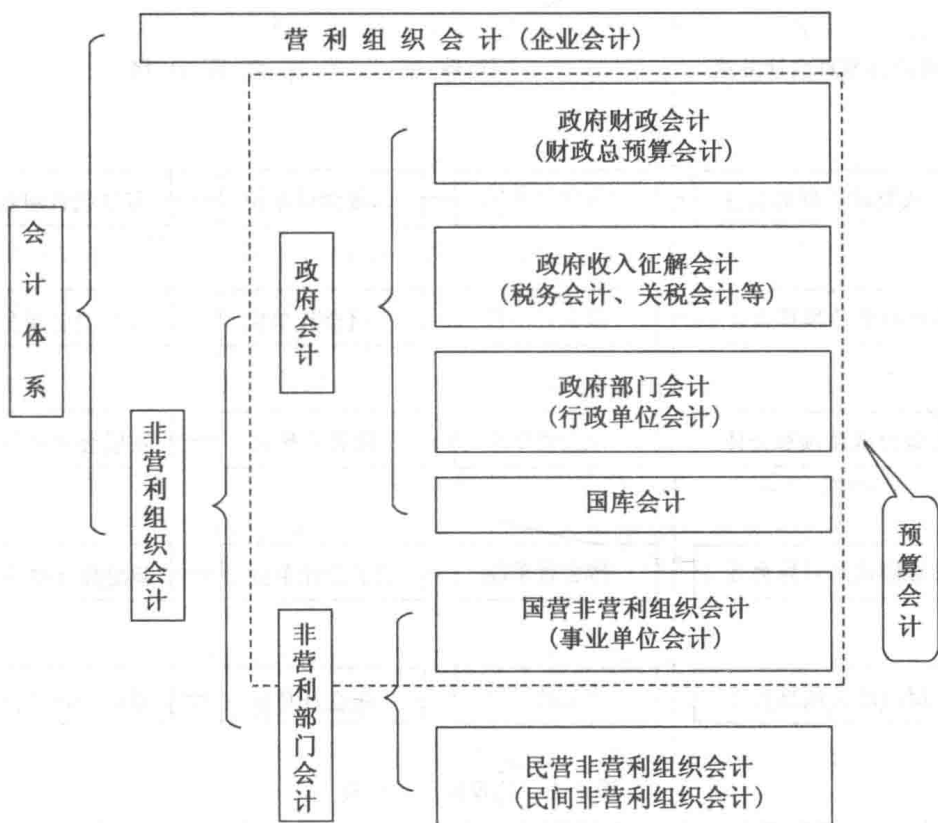


图 1-1 我国会计体系概述

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、直辖市）、设区的市（自治州）、县（自治县，不设区的市、直辖市、市辖区）、

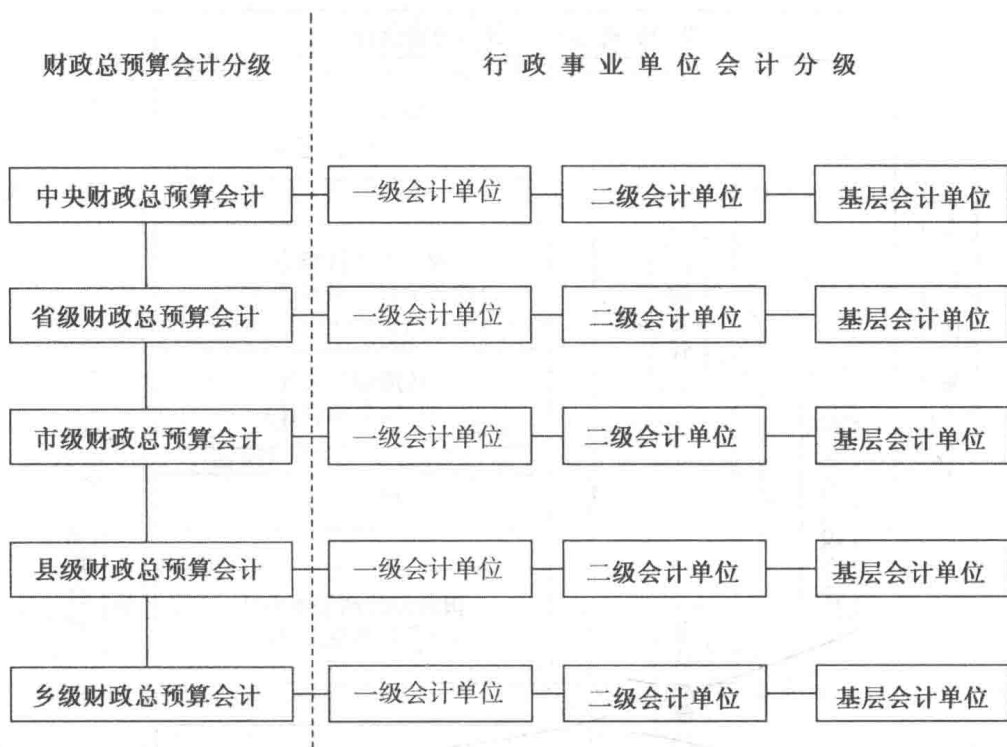


图1-2 预算会计的分级

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. 一级会计单位。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，为一级会计单位。

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。收入征解会计负责核算、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。