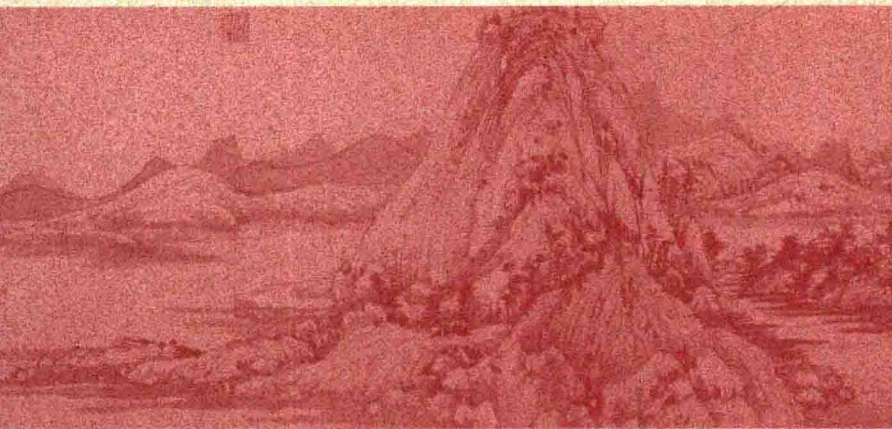




普通高校“十二五”规划教材·会计学系列

政府与非营利组织会计



张曾莲 © 编 著



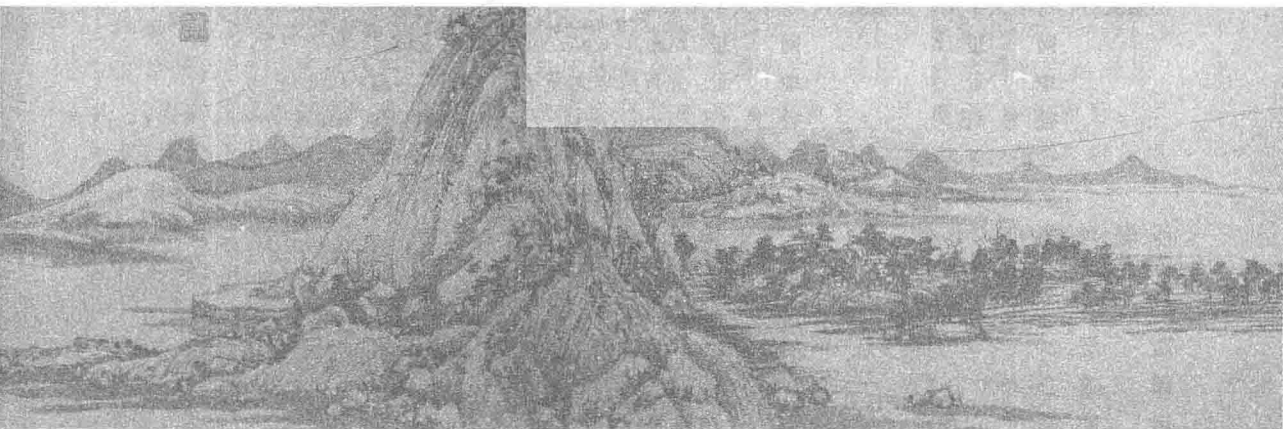
清华大学出版社



普通高校“十二五”规划教材·会计学系列

政府与非营利组织会计

张曾莲 © 编 著



清华大学出版社
北京

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/张曾莲编著. —北京:清华大学出版社,2015

(普通高校“十二五”规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-41884-9

I. ①政… II. ①张… 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(2015)第256772号

责任编辑:左玉冰 吴雷

封面设计:王新征

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印装者:清华大学印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:31.25

字 数:719千字

版 次:2015年12月第1版

印 次:2015年12月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:49.00元

产品编号:064213-01

| 前 言 |

本书第一章介绍政府与非营利组织会计的基本理论,为政府与非营利组织会计的学习奠定了理论基础。第二章至第七章为我国政府会计的会计实务:财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、公立高等学校会计、公立医院会计、民间非营利组织会计,使学生了解我国政府会计的现行做法。

本书资料丰富,内容完整,重点突出,紧密结合实际,既可作为会计学专业的本科教材,也可作为其他相关人员进一步学习或培训的参考教材。

本书的出版得到了以下基金的资助:教育部本科教学工程——专业综合改革试点项目经费和北京科技大学教材建设基金;北京科技大学研究型教学示范课程建设项目“政府与非营利组织会计”,编号 KC2012YJX29;北京科技大学 2012 年度学校教育教学改革与研究面上项目“《政府与非营利组织会计》教学内容与教学方法的优化研究”,编号 JG2012M48;北京高等学校“青年英才计划”项目;国家自然科学基金青年项目“我国政府会计准则制定的动因、路径、内容与效果研究”,编号 71302164;国家社会科学基金教育学青年课题“学前教育成本核算、成本分担与收费定价研究”,编号 CFA130152;国家级本科创新项目“政府综合财务报告构建与实施研究”,编号 14990044。在此深表谢意!

本书的最终完成得益于可供编者参考借鉴的大量研究资料,因此特向有关机构和会计同行们表示由衷的感谢!

限于学识和水平有限,书中错误与疏漏之处在所难免,恳请广大会计同行和读者批评指正,以便编者能够取得更大的进步。

编 者

2015 年 8 月

| 目 录 |

| | | |
|------------|------------------------------|----|
| 第一章 | 政府与非营利组织会计的基本理论 | 1 |
| 第一节 | 政府与非营利组织的界定 | 1 |
| 第二节 | 政府与非营利组织会计的概念与特点 | 2 |
| 第三节 | 政府与非营利组织会计的组成体系与适用范围 | 4 |
| 第四节 | 政府与非营利组织会计的会计规范 | 6 |
| 第五节 | 政府与非营利组织会计的使用者与目标 | 7 |
| 第六节 | 政府与非营利组织会计的基本假设与质量要求 | 8 |
| 第七节 | 政府与非营利组织会计的确认基础与计量方法 | 10 |
| 第八节 | 政府与非营利组织会计的对象与要素 | 12 |
| 本章小结 | | 14 |
| 课后练习 | | 15 |
| 文献阅读 | | 22 |
| 案例文献阅读 | | 23 |
| 第二章 | 财政总预算会计 | 24 |
| 第一节 | 财政总预算会计概述 | 24 |
| 第二节 | 财政总预算会计的资产核算 | 27 |
| 第三节 | 财政总预算会计的负债核算 | 34 |
| 第四节 | 财政总预算会计的净资产核算 | 42 |
| 第五节 | 财政总预算会计的收入核算 | 46 |
| 第六节 | 财政总预算会计的支出核算 | 54 |
| 第七节 | 财政总预算会计的财务报表 | 61 |
| 本章小结 | | 71 |
| 课后练习 | | 72 |
| 文献阅读 | | 77 |
| 案例文献阅读 | | 77 |

| | | |
|------------|------------------------|-----|
| 第三章 | 行政单位会计 | 78 |
| | 第一节 行政单位会计概述 | 78 |
| | 第二节 行政单位的资产核算 | 80 |
| | 第三节 行政单位的负债核算 | 110 |
| | 第四节 行政单位的净资产核算 | 117 |
| | 第五节 行政单位的收入核算 | 129 |
| | 第六节 行政单位的支出核算 | 132 |
| | 第七节 行政单位的财务报告 | 136 |
| | 第八节 行政单位财务管理 | 144 |
| | 本章小结 | 148 |
| | 课后练习 | 149 |
| | 文献阅读 | 165 |
| | 案例文献阅读 | 165 |
| 第四章 | 事业单位会计 | 166 |
| | 第一节 事业单位会计概述 | 166 |
| | 第二节 事业单位会计的资产核算 | 168 |
| | 第三节 事业单位会计的负债核算 | 195 |
| | 第四节 事业单位会计的净资产核算 | 204 |
| | 第五节 事业单位会计的收入核算 | 214 |
| | 第六节 事业单位会计的支出核算 | 220 |
| | 第七节 事业单位会计的财务报告 | 225 |
| | 第八节 事业单位财务管理 | 235 |
| | 本章小结 | 240 |
| | 课后练习 | 240 |
| | 文献阅读 | 261 |
| | 案例文献阅读 | 261 |
| 第五章 | 公立高等学校会计 | 262 |
| | 第一节 高校会计概述 | 262 |
| | 第二节 高校会计的资产核算 | 263 |
| | 第三节 高校会计的负债核算 | 283 |
| | 第四节 高校会计的净资产核算 | 289 |
| | 第五节 高校会计的收入核算 | 294 |
| | 第六节 高校会计的支出核算 | 299 |
| | 第七节 高校会计的财务报表 | 306 |
| | 第八节 高校财务管理 | 318 |

| | |
|----------------------------|------------|
| 本章小结 | 324 |
| 课后练习 | 325 |
| 文献阅读 | 333 |
| 案例文献阅读 | 334 |
| 第六章 公立医院会计 | 335 |
| 第一节 医院会计概述 | 335 |
| 第二节 医院会计的资产核算 | 336 |
| 第三节 医院会计的负债核算 | 356 |
| 第四节 医院会计的净资产核算 | 362 |
| 第五节 医院会计的收入核算 | 368 |
| 第六节 医院会计的费用核算 | 371 |
| 第七节 医院会计的财务报表 | 376 |
| 第八节 医院财务管理 | 382 |
| 本章小结 | 391 |
| 课后练习 | 392 |
| 文献阅读 | 403 |
| 案例文献阅读 | 404 |
| 第七章 民间非营利组织会计 | 405 |
| 第一节 民间非营利组织会计概述 | 405 |
| 第二节 民间非营利组织会计的资产核算 | 408 |
| 第三节 民间非营利组织会计的负债核算 | 419 |
| 第四节 民间非营利组织会计的净资产核算 | 421 |
| 第五节 民间非营利组织会计的收入核算 | 424 |
| 第六节 民间非营利组织会计的费用核算 | 430 |
| 第七节 民间非营利组织会计的财务报表 | 432 |
| 本章小结 | 437 |
| 课后练习 | 437 |
| 文献阅读 | 450 |
| 案例文献阅读 | 451 |
| 部分参考答案 | 452 |
| 参考文献 | 492 |

第一章

政府与非营利组织会计的基本理论

主要内容

本章介绍政府与非营利组织会计的基本理论,包括概念与特点、组成体系与适用范围、会计规范、使用者与目标、基本假设与质量要求、确认基础与计量方法、对象与要素等。

学习目标

重点掌握政府与非营利组织会计基本理论与企业会计基本理论的异同,并能灵活运用后续六章中。

第一节 政府与非营利组织的界定

一、政府与非营利组织的概念

政府有广义和狭义之分。广义的政府是指执掌公共权力的所有国家机构,包括:国家立法机关,即各级人民代表大会及其所属机构;国家行政机关,即从国务院到省、自治区、直辖市以及下属的市、地、县、乡的各级人民政府及其所属机构;国家司法机关,即公安、司法、检察机关。狭义的政府是指多级国家行政管理机关,即按照立法、司法和行政三权分立的原则建立起来的行政机关,包括中央和地方的行政机关。作为公共管理主体的政府应是广义的政府概念,是指执掌公共权力的所有国家机构,包括多级立法机关、行政机关和司法机关。从公共受托责任视角来看,政府组织包括两个层次:承担广泛受托责任的一级政权的政府;履行具体受托责任的政府办事机构或行政单位。另外,从组织性质和会计角度来看,通常将各党派、各人民团体也视同行政单位。

非营利组织通常是指不以营利为目的的向社会提供服务的组织,包括国家出资兴办的公立非营利组织(即我国的事业单位),也包括民间非营利组织。民间非营利组织是指不以营利为宗旨和目的、资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报、资源提供者不享有该组织所有权的组织。它包括社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺和教堂等。具体包括科技组织、教育组织、文化组织、传媒组织、健康和福利组织、宗教组织和基金会等。

二、政府与非营利组织的特征

政府与非营利组织在许多方面与企业存在相似之处:都处在相同的社会经济环境中;都

要努力取得稀缺的资源;采用相同或相似的方法进行财务管理;提供的某些物品或服务是相同的。但政府与非营利组织还具有以下一些独特性。

一是政府与非营利组织建立或运作的动机不是为了获利。政府与非营利组织的资源主要来源于纳税人缴纳的税收或接受私人、机构捐赠,资源提供者向政府与非营利组织提供资源不属于投资,其目的不是获得投资回报。大部分政府与非营利组织是以服务于社会、服务于公众为宗旨的,它们提供公共物品的活动都是人民生活和社会发展必不可少的活动。它们进行这些活动通常不将所收取的收入能否弥补其提供物品或服务的成本作为首要考虑的问题,一般只是象征性地收取部分费用,甚至免费。但这并不是说政府与非营利组织就不需考虑成本,不需进行成本核算,只是有时政治因素或社会因素相对于经济因素而言更重要。

二是受托责任的多层次性。政府与非营利组织的受托责任通常是指资源或活动从公众或其他资源提供者那里转移给政府与非营利组织管理当局而应付责任的一种转换,或政府与非营利组织所承担的向社会公众及服务对象提供公共物品的责任,包括经济受托责任和政治与社会受托责任。经济受托责任是指政府代表国家意志行驶公共财政资源筹集、使用和管理的权力,必须受到资源提供者及其代表、国家法律、行政法令、合同协议,以及其他约定的限制。经济受托责任是指遵从预算的合规性受托责任,及对公共资源使用的经济性、有效性和使用效果负责。

三是资源来源的无偿性。政府与非营利组织的资金主要来源于向纳税人征收的各种税收、私人及机构的捐赠以及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等。它们的资金提供者未必能从它们所提供的货物或劳务获得直接或部分回报。由于非营利性,除了特殊许可外,政府与非营利组织通常不允许进入资本市场或其他金融市场融资。政府与非营利组织不需要确定业务运营的净收益,不需对资本和收入做出区分。

四是资金运用的限定性。社会分配给政府与非营利组织的资源大部分是消费性的,它们一旦被耗用了就无法收回,其财务资源运用具有独特的控制程序,即按照资源提供者或其代表的限定用途分配。这种限定要求对具有特定用途的资源用于特定目的、时间或项目。

五是业绩评价的模糊性。由于不以营利为目的,政府与非营利组织没有追求利润的动机,导致其责、权、利的划分不是十分明确。此时,对其运营业绩的评价就很难用财务的、经济的或量化的指标来衡量,而主要从非财务的、非营利的和非定量的角度来评价和衡量。

第二节 政府与非营利组织会计的概念与特点

一、政府与非营利组织会计的概念

政府会计主要用于确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及受托责任的履行情况。它主要服务于政府公共财务管理的需要,重点是估计事前测算的资源数量(预算)能否满足公众希望的既定服务水平的要求,其基本职能是在既定资源约束和适用法律约束下,测定政府组织实现计划服务量的能力。

非营利组织会计主要用于确认、计量、记录和报告各类非营利机构财务收支活动及受托

责任的履行情况。非营利组织包括公立和私立两类,公立非营利组织主要靠政府拨款运营,视同政府单位,纳入政府会计体系。所以本书的非营利组织会计主要指民间非营利组织会计。

二、政府与非营利组织会计所面临的外部环境

政府与非营利组织会计运营环境的主要特点如下所述。

一是服务对象极其广泛。政府与非营利组织行为的影响无所不在。服务对象的广泛性决定了政府与非营利组织财务信息使用者也无处不在。不同层次的信息使用者需要政府与非营利组织提供更具有普遍可理解性的财务报告。

二是收入不是衡量政府与非营利组织业绩的有效计量工具。政府与非营利组织是为社会公众提供服务,而这些服务的价值通常不能用货币来衡量。政府提供公共物品或服务,很多情况下不能直接收费,几乎没有真正的收入;或者提供自然垄断产品,价格也并非竞争导致的均衡价格。由于不以营利为目的,非营利组织提供服务的收费也常常低于成本,其获得收入的能力也不足以成为衡量其业绩的有效指标和工具。

三是活动目标的复杂性和模糊性。政府的运营目标存在非营利性、模糊性、多元性和非量化性等特点。保罗·C.纳特认为,政府的长期目标和短期目标不断变化、复杂、相互冲突且难以界定,但最关注公平。政府与非营利组织的多元化目标在服务的消费者和生产者之间有不同的重要性。因此,对每一项活动所配给的资金量都是政治过程的函数,并且有关冲突也常发生在这些组织的领导层中。

四是基于法律和责任约束的多种业务决策。对于政府与非营利组织而言,尤其是政府向公众提供特定的服务,是法律法规的要求,或基于政府的公共受托责任而产生的期望压力。法律和行政的约束已成为指导政府与非营利组织达到其目标的社会手段。因此,政府与非营利组织在提供公共服务时,一般不能出于成本考虑,或认为公众不应该享受这类服务而拒绝提供。

三、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计非常重视监督和合法性,它是稳健的,其会计重点在于估计事前测算的资源数量是否满足人们提出的既定的服务水平的要求。它具有如下几个特征。

一是出资者提供的资金不具有营利性、增值性,但具有限制性,适合采用基金会计。在政府与非营利组织环境中,与财务资源的获取和分配相关的决策、财务资源的指挥和控制,以及财务和其他资源的监督通常被列为“社会和政治的目标和约束”。因此,政府与非营利组织会计通常着重于对可扩大的财务资源进行控制和核算。影响该环境下会计的法律和行政控制最重要的是基金的使用和预算的特殊角色。提供给政府和非营利组织的财务资源通常是有限的,它们的使用只能限定于特点的目的或活动。这些外部限定产生了重要的会计责任义务。管理当局也可能为某项资源的使用指定特定的目的。政府或非营利组织建立基金是为了控制限定的和指定的资源并保证和证明遵从法律和行政要求。基金是独立的会计主体,包括现金和非现金资源——根据它们使用的目的和活动来区分——以及相关的负债。

基金是一套拥有自平衡账务的会计主体,用于记录现金和其他经济资源、相关的负债和剩余权益或余额及其变动,基金的划分从特定规则、限制和约束,并以进行特定活动和实现一定目标为目的。多数政府与非营利组织所使用的两种典型的基金会计是动本基金和留本基金。虽然基金会计能提供有用的信息,但不足之处是使政府与非营利组织的会计和报告显得零散。

二是以公共性资金收支为主要核算内容,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的首要特点在于核算内容的特殊性。其核算内容主要是公共性资金的收支活动,就我国目前的实际情况而言,是指预算收支。我国政府与非营利组织会计以预算为基础,以预算收支为主要核算内容。这就要求政府与非营利组织会计的组成体系必须与国家预算的组成体系相适应。

三是计量和报告的核心是当期财务资源流动。由于政府与非营利组织没有营利的动机,其资金的筹集、分配和使用基本是无偿的,不求回报,其运动过程是预算资金的收入、支出和结余,即以当期财务资源流动作为计量重点。财务部门、行政单位和不实行内部成本费用核算的非营利组织的会计核算,主要从资金收支平衡结果来检查和监督预算收支执行情况及其结果,一般不需进行成本费用核算。

四是会计确认基础具有多样化的特征。在政府会计中,可采用的会计确认基础包括应计制、现金制、修正的应计制和修正的现金制。政府类型基金的确认基础在各个国家都不同,大部分国家的政府或政府单位采用现金制基础和修正的现金制基础,还有的国家采用比较激进的完全应计制。西方国家的非营利组织会计则普遍采用应计制基础。

第三节 政府与非营利组织会计的组成体系与适用范围

一、国外政府与非营利组织会计的组成体系

通常,各国都把政府与非营利组织会计分为政府会计和非营利组织会计两个部分。政府会计主要用于确认、计量、记录和报告政府及政府单位财务收支活动及受托责任的履行情况。各国的政治经济制度和管理体制不同,政府会计的内涵也有一定的差别。非营利组织会计包括公立非营利组织和民间非营利组织会计,主要用于确认、计量和报告各类非营利机构财务收支活动及受托责任的履行情况。

二、我国政府与非营利组织会计的组成体系

在我国,并没有真正意义上的政府会计,取而代之的是预算会计。我国现行的预算会计是我国特有的会计术语,它是各级政府财政部门 and 行政事业单位采用一定的技术方法核算、反映、监督国家预算执行情况及结果的一种专业会计。预算会计与国家预算紧密联系,有国家预算的单位就有预算会计,有的直接为国家预算的执行和管理服务,有的是起源或在发展

中脱胎于国家预算的执行。国家预算分为总预算和单位预算,相应地,预算会计也分为总预算会计、单位预算会计(行政单位会计和事业单位会计)。

我国的预算会计与国外的政府预算会计不是同一概念。政府预算会计是指记录预算的会计,它是政府预算与政府会计的结合,与政府财务会计相对应,是通过预算账户记录和报告预算执行情况的控制程序。

我国政府与非营利组织会计的组成体系包括预算会计体系(财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计)和民间非营利组织会计。

财政总预算会计的分级: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。各级财政按照“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,就有一级财政总预算会计。因此,我国财政总预算会计从总体上包括中央、省、市、县、乡五个层级。

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会计单位、二级会计单位和基层会计单位。我国目前的预算经费领拨方式正在进行改革,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。国库单一账户体系包括两个系统。

(1)划拨资金方式下的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。

(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。

三、我国政府与非营利组织会计的适用范围

财政总预算会计的适用范围。政府财政机关是指各级政府中负责组织国家财政收支、办理国家预算决算的工作部门,它以各级政府为会计主体,对各级政府的财政收支进行管理和核算。组织财政性资金的运行,除财政部门外,还有其他一些部门的参与。在我国,财政资金的收入、拨出和留解,是由中国人民银行代理的国库经办的,财政收入主要是由税务机关、海关、国有资产监管机构征收解缴的。因此,中国人民银行办理国库业务的国库会计,税务机关、海关、国有资产监管机构办理税款和国有资产收益征解的收入的征解会计,也是政府会计的分支。另外,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,国家重要物资储备部门的战略物资储备会计,也是政府会计的重要内容。目前在

核算体系上尚未纳入政府会计,但这些部门的资金活动与财政总预算会计无疑存在紧密的联系。

行政单位会计的适用范围。行政单位是指管理国家事务、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的国家机关及其派出机构。包括国家立法机关、行政机关、审判机关、检察机关,设有单独财务系统的军队也属于行政机关。政党组织和社会团体不属于行政机关,但在预算管理上比照行政单位管理。行政单位会计按国家机关性质,分为立法机关会计、行政机关会计、审判机关会计、检察机关会计和军队会计。此外,党派会计、社会团体会计业适用行政单位会计。

事业单位会计的适用范围。事业单位是指不具有物质产品生产和国家事务管理职能,主要以精神产品和各种劳务形式,向社会提供生产性或生活性服务的单位。主要包括科学、教育、文艺、广播电视、信息服务、卫生、体育等科学文化事业单位,气象、水利、地震、环保、计划生育等公益事业单位,孤儿院、养老院等社会福利救济事业单位。事业单位会计涉及的范围甚广,按其主要行业来看,可分为科研单位会计、教育单位会计、文艺单位会计、医院会计、体育单位会计、农林水利事业单位会计、城市维护建设事业单位会计等。至于事业单位下属的经济实体,如学校开办的工厂、科研院所开办的公司等,适用企业会计。

民间非营利组织会计的适用范围。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。它们具有以下特征:该组织不以营利为宗旨和目的;资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;资源提供者不享有该组织的所有权。

第四节 政府与非营利组织会计的会计规范

一、政府与非营利组织会计规范的界定

会计规范是调节社会经济活动中会计与财务关系的法律、行政规章、条例、制度、原则和准则的总称。政府受人民委托,代表国家意志,以税收的形式向纳税人无偿地、强制地征集公共财政资源,并将其用于满足社会共同需要。对公共财政活动情况和结果进行反映是会计行为,必须以相应的法律规章来规范。非营利组织的财务资源,有向服务对象收取的服务费用,有政府从财政收入中安排的,有社会各界无偿捐赠的,它除了要受国家法律规章制度约束外,还要受捐赠人财务约定的约束。总之,为了使政府与非营利组织财务报告所提供的信息满足使用者的需要,并符合一定的质量要求,就必须对会计体系和财务报告行为进行规范。

二、国外政府与非营利组织会计的规范体系

各国的政治体制和经济体制不同,对政府与非营利组织会计和财务报告的规范情况也不一样,但基本都包括法律规章和公认会计原则两个层次。

法律规章是各国政府与非营利组织会计与财务报告的主要规范,各国都颁布了针对政府与非营利组织的法律、法规。例如,美国的《预算与会计法》《反赤字法》等。

公认会计原则是由相关机构制定、会计实务界普遍接受、权威机构认可的一系列会计惯例、准则和规则的总称。在国外,政府与非营利组织为了筹集资金,其财务报告一般都要经过注册会计师审计,并提供给使用者。所以,相关机构制定的会计准则只有获得权威机构的认可,才能成为公认会计原则。而公认会计原则与法律法规往往相互冲突,甚至相互矛盾。

三、我国政府与非营利组织会计的规范体系

我国政府与非营利组织现行的会计规范主要包括会计法律、财务会计行政法令和会计准则三部分。政府与非营利组织财务会计应遵循的法律包括《会计法》和《预算法》。关于政府与非营利组织的行政法令很多,主要有三类:一是由政府或政府主管部门根据法律规章和颁布的法律实施细则,如《预算法实施细则》;二是由政府主管部门根据财务会计法律制定的财务会计制度,如《政府会计准则——基本准则与具体准则》《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》和《事业单位财务制度》等;三是其他行政规章、规定,如《关于加强预算外资金管理的规定》。

政府会计准则包括基本准则、具体准则及应用指南。政府会计具体准则、制度等,由财政部根据基本准则制定。具体准则用于规范政府发生的经济业务或事项的会计处理,详细规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量、记录和报告。应用指南包括会计科目设置及使用说明、财务报表格式及编制说明等。

第五节 政府与非营利组织会计的使用者与目标

一、政府与非营利组织财务信息的主要使用者

政府与非营利组织财务报告的潜在使用者应包括政府活动所涉及的所有利益相关者。政府和非营利组织运营过程中所涉及的利益相关者极其广泛,至少应该包括立法机关和政府审计机关、公民、媒体、服务接受者、经济和非经济主体、纳税人、债权人、供应商、项目管理者、雇员、政府和非营利组织自身,以及其他政府和国际性机构等。其他方面的使用者或潜在使用者依然很多,例如,供应商以及财务分析师等。

政府与非营利组织活动涉及的各利益相关者对财务信息的需求各有侧重,它们会针对它们所关注的方面,通过对相关信息分析,对政府和非营利组织活动进行评价和预测,并作为它们做出有关评价或决策的基础之一。政府与非营利组织财务信息使用者的信息需求的主要特点是使用者财务信息的主要目的不是做出经济决策,而是评价政府和非营利组织履行受托责任的情况。

《政府会计准则——基本准则》规定:政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者。政府决算

报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。

二、政府与非营利组织会计与财务报告的目标

(一) 西方国家政府与非营利组织会计与财务报告的目标

中央政府财务报告应当反映政府或政府单位对财务事项和信托给予资源的受托责任,并提供对决策有用的下列信息:是否按照法定预算取得和使用资源;是否按照法律或合同的要求,包括由有关部门设立的财政授权,取得和使用资源;提供有关财政资源的来源、分配和使用的信息等。

地方政府财务报告的目标包括全面目标、基本目标和具体目标三个层次。全面目标是确定受托责任和做出经济、社会和政治的决策。基本目标反映政府财务报告要提供若干方面的财务信息,以满足使用者做出相关决策的需要。具体目标是基本目标的具体化,包括应该帮助政府履行受托责任,并且应该使用户能够评估这种责任;应该帮助用户评价政府实体当年的运作结果;应该帮助用户评估政府能够提供的服务水平和履行到期职责的能力。

非营利组织财务报告目标是向资源提供者及其他信息使用者,提供有助于其合理做出分配资源给非营利组织决策的信息。

(二) 我国政府与非营利组织会计与财务报告的目标

政府与非营利组织会计的基本目标,是为会计信息使用者提供受托责任评价和资源分配决策有用的信息。政府与非营利组织会计为了实现该基本目标,还必须将基本目标细化为以下具体目标:核算财政财务收支情况,促进计划实现,保证行政事业单位任务完成;分析财政财务收支执行进度,合理调度资金,调节资金供求关系;检查财政财务收支计划执行结果,实行会计监督,维护国家财经纪律。

《政府会计准则——基本准则》规定:财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况(含运行成本)和现金流量等有关的信息,反映政府会计主体公共受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出决策或进行监督和管理。决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续年度预算提供参考和依据。

第六节 政府与非营利组织会计的基本假设与质量要求

一、政府与非营利组织会计的基本假设

(一) 政府会计的基本假设

(1) 会计主体假设。政府会计主体应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计

核算。

(2)持续运营假设。政府会计核算应当以政府会计主体持续运行为前提。

(3)会计分期假设。政府会计核算应当划分会计期间,分期结算账目,按规定编制决算报告和财务报告。会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

(4)货币计量假设。政府会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时,应当将有关外币金额折算为人民币金额计量,同时登记外币金额。

(二)民间非营利组织会计的基本假设

(1)会计核算应当以民间非营利组织的交易或事项为对象,记录和反映该组织本身的各项业务活动。

(2)会计核算应当以民间非营利组织的持续经营为前提。

(3)会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。

(4)会计核算应当以人民币作为记账本位币。

二、政府与非营利组织财务信息的质量特征

(一)政府会计的质量特征

《政府会计准则——基本准则》提出的政府会计信息质量要求包括:可靠性、全面性、及时性、可比性、相关性、实质重于形式、可理解性。

(1)可靠性。政府会计主体应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算,如实反映各项会计要素的情况和结果,保证会计信息真实可靠。

(2)全面性。政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算,确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况、财务状况、运行情况、现金流量。

(3)相关性。政府会计主体提供的会计信息,应当与反映政府会计主体公共受托责任履行情况、报告使用者决策或者监督、管理的需要相关,有助于财务报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

(4)及时性。政府会计主体对已经发生的经济业务或者事项,应当及时进行会计核算,不得提前或者延后。

(5)可比性。政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。同一政府会计主体不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当将变更的内容、理由及其影响在附注中予以说明。不同政府会计主体发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用一致的会计政策,确保政府会计信息口径一致,相互可比。

(6)可理解性。政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了,便于报告使用者理解和

使用。

(7)实质重于形式。政府会计主体应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算,不限于以经济业务或者事项的法律形式为依据。

(二) 民间非营利组织会计的质量特征

(1) 会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据, 如实反映民间非营利组织的财务状况、业务活动情况和现金流量等信息。

(2) 会计核算所提供的信息应当能够满足会计信息使用者的需要。

(3) 会计核算应当按照交易或事项的实质进行, 而不应当仅仅按照它们的法律形式作为其依据。

(4) 会计政策前后各期应当保持一致, 不得随意变更。

(5) 会计核算应当按照规定的会计处理方法进行, 会计信息应当口径一致、相互可比。

(6) 会计核算应当及时进行, 不得提前或延后。

(7) 会计核算和编制的财务会计报告应清晰明了, 便于理解和使用。

(8) 在会计核算中, 所发生的费用应当与其相关的收入相配比, 同一会计期间内的各项收入和与其相关的费用, 应当在该会计期间内确认。

(9) 资产在取得时应按照实际成本计量。通常, 民间非营利组织一律不得自行调整资产账面价值。

(10) 会计核算应当遵循谨慎性原则。

(11) 会计核算应当合理划分应当计入当期费用的支出和应当予以资本化的支出。

(12) 会计核算应当遵循重要性原则。

第七节 政府与非营利组织会计的 确认基础与计量方法

一、政府与非营利组织会计的会计基础及其计量重点

(一) 政府与非营利组织会计的确认基础

政府与非营利组织会计有四种具体的会计基础, 即现金制、修正的现金制、应计制和修正的应计制。

现金制即收付实现制, 它指交易或事项只有在收到现金或付出现金时予以确认, 并计量某一会计期间收入现金和付出现金差额的财务成果, 向使用者提供关于报告期间取得现金的来源运用和报告期末现金结余的信息。中央政府以及从政府一般收入中取得基金的政府主体或单位一般使用现金制基础。

应计制即权责发生制, 它对收入和支出(费用)是在交易或事项发生时确认, 而不考虑何时收到或付出现金。据此, 收入反映会计期间已实现的数额, 支出反映会计期间已经消耗的货物或服务的数额。它要求对所有为取得资本性资产而发生的支出全部予以资本化, 并要求在这些资本性资产的服务潜力消耗时对它们计提折旧。政府企业、公司以及在有些国家中有些类似的非营利主体, 通常使用应计制。

修正的现金制或修正的应计制是对现金制或应计制的某种修正或偏离。修正的应计制是从财务报表中去掉长期性项目, 使财务报表主要报告货币性资产和货币性负债, 以反映主