

高等院校应用型本科“十三五”规划教材·经管类

政府与非营利组织会计

ZHENGFU YU FEIYINGLI ZUZHI KUAIRI

► 主编 黄海燕 彭浪



华中科技大学出版社
<http://www.hustp.com>

高等院校应用型本科“十三五”规划教材·经管类

政府与非营利组织会计

ZHENG FU YU FEI YING LI ZU ZHI KUI JI

► 主 编 黄海燕 彭 浪
► 副主编 王 力 胡 煜 向 俊 刘金凤



华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>

中国·武汉

内 容 提 要

本书是以与政府、非营利组织会计有关的最新会计规范和法规为依据编写的,在介绍政府与非营利组织会计的基础理论与方法的基础上,将最新的会计准则、会计制度、财务规则、会计管理基础工作规定以及有关法律法规的内容与政府、非营利组织会计核算有机结合,对有关会计事项的核算处理和财务报告的编制方法进行了全面阐述。全书分为上下两篇四个部分:上篇为政府会计,包括第一部分财政总预算会计(第二章至第五章)和第二部分行政单位会计(第六章至第十一章);下篇为非营利组织会计,包括第三部分事业单位会计(第十二章至第十八章)和第四部分民间非营利组织会计(第十九章至第二十三章)。

每个部分的安排均以政府与非营利组织会计的会计要素——资产、负债、收入、支出(费用)、净资产和财务报告为顺序来编写,以大量的例题或实例阐述了政府与非营利组织会计实务,同时针对每一章的关键知识点来提出学习目的和复习思考题。

本书配备了相应的《政府与非营利组织学习指导》用书,可帮助读者巩固对有关重难点问题的理解和掌握,从而提高实践操作能力。

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/黄海燕,彭浪主编. —武汉:华中科技大学出版社,2016.2
ISBN 978-7-5680-1410-6

I. ①政… II. ①黄… ②彭… III. ①单位预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 284314 号

政府与非营利组织会计

黄海燕 彭 浪 主编

Zhengfu yu Feiyingli Zuzhi Kuaiji

策划编辑:曾 光

责任编辑:沈婷婷

封面设计:龙文装帧

责任校对:张会军

责任监印:朱 玢

出版发行:华中科技大学出版社(中国·武汉)

武昌喻家山 邮编:430074 电话:(027)81321913

录 排:华中科技大学惠友文印中心

印 刷:虎彩印艺股份有限公司

开 本:787mm×1092mm 1/16

印 张:21.75

字 数:552千字

版 次:2016年2月第1版第1次印刷

定 价:45.00元



本书若有印装质量问题,请向出版社营销中心调换
全国免费服务热线:400-6679-118 竭诚为您服务
版权所有 侵权必究

前言

随着现代社会政治与经济的繁荣发展,我国政府职能日益完善,民间非营利组织日益发展,政府与非营利组织会计也越来越重要。为适应经济与社会的发展,我国公共财政体制改革和行政事业单位改革深入进行,促进行政事业单位和民间非营利组织的健康可持续发展,需要进一步规范其会计核算,财政部门和其他政府部门相继制定了有关的会计规范,陆续颁布了《民间非营利组织会计制度》(2005)、《财政总预算会计管理基础工作规定》(2012)、《事业单位财务规则》(2012)、《事业单位会计准则》(2012)、《事业单位会计制度》(2012)、《行政事业单位内部控制规范(试行)》(2012)、《行政单位财务规则》(2012)、《行政单位会计制度》(2013)、《中华人民共和国预算法》(2014年修正)、《政府会计准则》(2015)、《财政总预算会计制度》(2015年修订),这些会计规范既有会计法律法规层面的,也有会计准则和会计制度层面的,标志着与我国政府与非营利组织相关的会计规范体系日益完善。

本书以上述一系列会计规范为依据编写,分为上下两篇四个部分,上篇为政府会计,包括第一部分财政总预算会计(第二章至第五章)和第二部分行政单位会计(第六章至第十一章);下篇为非营利组织会计,包括第三部分事业单位会计(第十二章至第十八章)和第四部分民间非营利组织会计(第十九章至第二十三章)。

本书在介绍政府与非营利组织会计的基础理论、方法的基础上,采用最新的会计准则、会计制度对有关会计事项的核算处理和财务报告的编制方法进行了全面阐述。本书的主要特点如下。

(1) 紧跟最新的会计规范,以最新的会计准则和会计制度为依据,以政府与非营利组织会计核算为核心内容,详细讲解了政府与非营利组织会计的主要账务处理过程。

(2) 突出实用性,理论密切联系实际,以大量的例题或实例阐述了政府与非营利组织会计实务,同时本书配备了相应的《政府与非营利组织学习指导》用书,旨在帮助本书使用者巩固对有关重难点问题的理解和掌握,从而提高实践操作能力。

(3) 内容体系完整,将会计准则、会计制度、财务规则、会计管理基础工作规定以及有关法律法规的内容和政府与非营利组织会计核算有机结合,本书不仅可以作为学生教材使用,也可以作为有关会计人员后续学习提高的参考资料,还可以用于相关会计人员对新准则、新制度、新法规的培训。

本书由黄海燕和彭浪进行统筹安排,制订本书的框架、写作规范与人员安排,由黄海燕、彭浪担任主编,王力、胡煜、向俊、刘金凤担任副主编。各章编写分工如下:第一章、第二章由黄海燕、王力共同编写,第三章、第五章由胡煜编写,第四章由王力编写,第六章至第十八章由黄海燕编写,第十九章、第二十二章、第二十三章由向俊编写,第二十章、第二十一章由刘金凤编写,最后由黄海燕对全书进行修改,黄海燕、彭浪总纂并定稿。

本书的编写参考了财政部发布的有关会计准则与会计制度相关文件资料,以及其他专家学者的著作,本书的出版得到了华中科技大学出版社的支持与协助,在此一并表示感谢!

由于编写时间仓促,作者对新准则、新制度的理解可能存在偏差,书中难免存在疏漏、不妥和错误之处,敬请专家学者和广大读者批评指正,以帮助我们进行后续的充实与完善。

编 者

2015 年 12 月

目录

第一章 总论	1
第一节 政府与非营利组织会计概述	1
第二节 政府与非营利组织会计规范体系	3
第三节 政府与非营利组织会计的核算方法体系	5
第四节 预算管理制度	12
第五节 政府采购和国库集中收付制度	18
第二章 财政总预算会计概述	25
第三章 财政总预算资产与负债的核算	29
第一节 财政总预算资产的核算	29
第二节 财政总预算负债	40
第四章 财政总预算收入、支出和净资产的核算	49
第一节 财政收入概述	49
第二节 财政总预算收入的核算	52
第三节 财政支出概述	59
第四节 财政支出的核算	60
第五节 财政总预算会计净资产的核算	67
第五章 财政总预算会计报表	72
第一节 财政总预算会计报表概述	72
第二节 资产负债表	74
第三节 收入支出表	78
第六章 行政单位会计概述	83
第七章 行政单位资产的核算	87
第一节 行政单位资产概述	87
第二节 行政单位流动资产的核算	88
第三节 固定资产的核算	106
第四节 在建工程的核算	115
第五节 无形资产的核算	120
第六节 公共服务和受托资产的核算	125
第七节 待处理资产的核算	131
第八章 行政单位负债的核算	134

第一节	行政单位负债概述	134
第二节	流动负债的核算	135
第三节	长期应付款和受托代理负债的核算	141
第九章	行政单位收入与支出的核算	144
第一节	收入的核算	144
第二节	支出的核算	148
第十章	行政单位净资产的核算	153
第一节	结转和结余的核算	153
第二节	资产基金的核算	160
第三节	待偿债净资产的核算	162
第十一章	行政单位财务报告	164
第一节	行政单位财务报告概述	164
第二节	资产负债表	165
第三节	收入支出表的编制	172
第四节	财政拨款收入支出表	177
第五节	行政单位的财务分析	179
第十二章	事业单位会计概述	181
第十三章	事业单位资产的核算	186
第一节	事业单位资产概述	186
第二节	事业单位流动资产的核算	187
第三节	事业单位固定资产和在建工程的核算	203
第四节	无形资产的核算	215
第五节	长期投资的核算	219
第六节	待处置资产的核算	223
第十四章	事业单位负债的核算	225
第一节	事业单位负债概述	225
第二节	流动负债的核算	226
第三节	非流动负债的核算	236
第十五章	事业单位收入的核算	239
第一节	事业单位收入概述	239
第二节	补助收入的核算	240
第三节	业务活动收入的核算	244
第四节	其他收入的核算	247
第十六章	事业单位支出的核算	250
第一节	事业单位支出概述	250
第二节	业务活动支出的核算	251
第三节	其他活动支出的核算	256
第十七章	事业单位净资产的核算	260
第一节	事业单位净资产概述	260

第二节	基金的核算	261
第三节	结转和结余的核算	265
第十八章	事业单位财务报告	273
第一节	事业单位财务报告概述	273
第二节	资产负债表	274
第三节	收入支出表	281
第四节	财政补助收入支出表	286
第五节	事业单位的财务分析	289
第十九章	民间非营利组织会计概述	291
第二十章	民间非营利组织资产的核算	294
第一节	民间非营利组织资产的概述	294
第二节	民间非营利组织流动资产的核算	295
第三节	民间非营利组织非流动资产与受托代理资产的核算	301
第二十一章	民间非营利组织负债的核算	308
第一节	民间非营利组织流动负债的核算	308
第二节	民间非营利组织非流动负债和受托代理负债的核算	313
第二十二章	民间非营利组织收入、费用和净资产的核算	316
第一节	民间非营利组织收入的核算	316
第二节	民间非营利组织费用的核算	322
第三节	民间非营利组织净资产	325
第二十三章	民间非营利组织财务会计报告	329
第一节	财务会计报告概述	329
第二节	资产负债表	331
第三节	业务活动表	332
第四节	现金流量表	334
第五节	会计报表附注和财务情况说明书	336
参考文献		338

第一章 总 论



【学习目的】

了解政府与非营利组织的概念、组成及其会计规范体系；掌握政府与非营利组织的会计要素与会计等式；熟悉政府与非营利组织的会计核算方法。了解政府集中采购和国库集中支付的相关内容。

第一节 政府与非营利组织会计概述

社会组织可分为营利组织和非营利组织两大系统，相应地会计体系在理论上可以划分为营利组织会计（企业会计）和非营利组织会计两大系统。前者是核算反映以营利为目的的各类企业的经济活动的专业会计；后者则是核算反映不以营利为目的各类非营利组织与政府经济活动的专业会计。随着现代社会政治与经济的繁荣发展，我国政府职能日益完善、民间非营利组织日益发展，政府与非营利组织会计也将越来越重要。

一、政府与非营利组织会计的概念

政府与非营利组织会计是以货币作为主要计量单位对政府与非营利组织的经济活动或会计事项进行全面、连续、系统、综合的核算、反映和监督的一种专门技术方法和专门管理活动。

二、政府与非营利组织会计的构成体系与分级

（一）政府与非营利组织会计的构成体系

在我国，政府与非营利组织会计可分为政府会计和非营利组织会计两大部分。

我国现有的政府会计体系由政府预算会计和政府财务会计构成。

政府预算会计，是指以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况的会计。根据政府预算会计编制政府决算报告。政府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。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。预算会计体系由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计构成。

财政总预算会计是指各级财政部门核算和监督政府预算执行和各项财政性资金的专业会

计。行政单位会计是指各级行政单位以货币为计量单位,对单位预算资金执行过程和结果进行全面、系统、连续的核算和监督的专业会计。我国行政机关包括各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关和各民主党派机关等。事业单位会计是指各类事业单位以货币为计量单位,对单位预算资金及经营资金收支过程和结果进行全面、系统、连续的核算和监督的专业会计。我国的事业单位包括教育、文化、卫生、体育、广播电视、信息服务等公共事业单位以及气象、水利、地震、社会福利等公益事业单位。

政府财务会计是指以权责发生制为基础对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算,主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等的会计。政府财务会计编制政府财务报告。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府的财务状况、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做出决策或者进行监督和管理。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。

我国非营利组织包括公立非营利组织(事业单位)和民间非营利组织,由于前者纳入了政府预算会计体系,因此我国的非营利组织会计一般认为就是指民间非营利组织会计。民间非营利组织会计是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合的记录、计量和报告,以价值指标客观地反映业务活动过程,从而为业务管理和其他相关的管理工作提供信息的专业会计。民间非营利组织会计包括社团会计、基金会会计和非企业单位会计等。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,以及寺院、宫观、清真寺、教堂等。这些非营利组织应符合以下三个条件:①不以营利为目的;②任何单位或个人不因为出资而拥有非营利组织的所有权,收支结余不得向出资者分配;③非营利组织一旦进行清算,清算后的剩余财产应按规定继续用于社会公益事业。

(二) 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。这里所说的分级仅指与政府相关的会计分级,即预算会计的分级,是财政总预算会计与行政事业单位会计间的关系。我国的预算会计按照收支管理范围,分为总预算和部门预算,也称为本级政府及所属部门的单位预算,从其内容构成看,主要包括财政总预算会计和单位预算会计,单位预算会计又包括行政单位会计和事业单位会计。

1. 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。我国政府预算分为五级,按照有一级政府就要建立一级总预算的原则,每一级政府的总预算都在财政部门设立财政总预算会计。我国各级预算级次和设置与政权体系的层级基本对应,分为中央预算和地方预算。中央政府财政部设立中央一级总预算会计,地方总预算会计包括四级:①省级政府(自治区、直辖市和计划单列市)的财政厅(局)设立省级总预算会计;②设区的市级政府(自治州)财政局设立市(州)级总预算会计;③县级政府(自治县、不设区的市、市辖区)财政局设县(市)级总预算会计;④乡(镇)政府的财政所设立乡(镇)总预算会计。

2. 单位预算会计的分级

根据现行的行政、事业单位管理体制,预算拨款关系和单位财务收支计划的编报程序,单位预算会计共分为三级,即主管会计单位、二级会计单位、三级会计单位。

主管会计单位(简称“主管单位”),即向财政部门领报经费,并发生预算管理关系,有所属会计单位的会计单位。也就是说,主管会计单位直接向财政部门领报经费,有所属会计单位,并向其所属会计单位转拨经费。

二级会计单位(简称“二级单位”),即向主管会计单位或上一级会计单位领报经费,并发生预算管理关系,有下一级会计单位的会计单位。也就是说,二级会计单位不直接向财政部门领报经费,而是向主管会计单位或上一级会计单位领报经费,有所属会计单位会计,并向其所属会计单位转拨经费。

三级会计单位(也称基层会计单位),即向上一级会计单位领报经费,并发生预算管理关系,没有下级会计单位的会计单位。向同级财政部门领报经费,没有下级会计单位的,视同基层会计单位。也就是说,不论是向财政部门领报经费,还是与主管会计单位或二级会计单位向上一级会计单位领报经费,只要没有所属会计单位的就是或者视同是基层会计单位。

以上会计单位都应建立独立的单位预算,实行比较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。

需要指出的是,实行国库集中支付制度后,主管会计单位、二级会计单位、三级会计单位间的资金预算拨款关系发生变化,各单位经费不再层层转拨,而是划分为财政直接支付和财政授权支付。因此决定单位预算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。

第二节 政府与非营利组织会计规范体系

一、会计规范体系的构成

会计规范是指社会组织在从事会计核算及相关活动中应遵循的约束性行为准则。政府与非营利组织的会计规范体系包括法律制度、行政法规和会计制度三个层次。

会计法律是指由全国人民代表大会及其常务委员会经过一定立法程序制定的有关会计工作的法律。《中华人民共和国会计法》是我国会计法律制度中层次最高的法律规范,是制定其他会计法规的依据,也是指导会计工作的最高准则。财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计还须遵从《中华人民共和国预算法》的规定。会计行政法规是指由国务院制定并发布,或者由国务院有关部门拟定,经国务院批准发布、调整某些方面会计关系的行政规范,如《政府会计准则——基本准则》《事业单位会计准则》等。会计制度是指财政部门制定的关于会计核算要求、会计确认计量方法、会计科目设置与使用方法、财务报表编制说明的具体规定,如《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》《民间非营利组织会计制度》《行政事业单位内部控制规范(试行)》和各行业事业单位会计制度等。

本节内容仅介绍涉及政府与非营利组织会计准则与会计制度层面的有关会计规范。

(一) 会计准则

会计准则是进行会计核算工作必须共同遵守的基本要求,体现了会计核算的基本规律。它是由会计核算的前提条件、一般原则、会计要素准则和会计报表准则组成的,是对会计核算要求

所做的原则性规定,具有覆盖面广、概括性强等特点。

对于非营利会计系统,目前我国颁布了《事业单位会计准则》《政府会计准则——基本准则》。它们分别为相应的单位或政府部门会计体系建立了统一的概念基础和框架,其内容包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认与计量原则、财务报告编制要求等在内的基本问题,是制定相应的单位或政府部门会计制度的基础和依据。

(二) 会计制度

会计制度是事业单位会计要素的确认、计量、记录与报告的操作性规范,其内容主要包括制度的适用范围、会计事项确认与计量的具体方法、会计科目设置及使用说明、会计报表格式及编制说明等。现行已颁布的《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》《民间非营利组织会计制度》等进一步规范了政府与非营利组织的会计核算,从而提高了政府与非营利组织会计信息的质量,标志着我国政府与非营利组织会计规范体系已基本完善。

二、《政府会计准则——基本准则》和《事业单位会计准则》的基本内容

《政府会计准则——基本准则》包括六章内容。第1章为总则,明确了政府会计准则的适用范围、会计目标、会计假设、确认计量方法等基本事项;第2章为政府会计信息质量要求,阐述了政府会计信息质量特征;第3章为政府预算会计要素,政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余;第4章为政府财务会计要素,分别阐述了资产、负债、净资产、收入和费用各会计要素的含义、内容、确认与计量的基本方法;第5章为政府决算报告和财务报告,阐述了政府决算报告和财务报告的构成内容;第6章为附则,说明了《政府会计准则——基本准则》的施行时间。

《事业单位会计准则》包括九章内容。第1章为总则,明确了《事业单位会计准则》的适用范围、会计目标、会计假设、确认计量方法等基本事项;第2章为会计信息质量要求,阐述了事业单位的会计信息质量特征;第3章至第7章分别阐述了资产、负债、净资产、收入和支出(或费用)各会计要素的含义、内容、确认与计量的基本方法;第8章为财务报告,阐述了事业单位会计报告的构成内容;第9章为附则,说明了《事业单位会计准则》的施行时间。

三、政府与非营利组织会计制度的基本内容

政府与非营利组织会计制度包括《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》《民间非营利组织会计制度》。

这些会计制度总体上包括五部分内容:第一部分为总说明,明确了会计制度的适用范围,界定了会计要素和确认基础,提出了会计科目运用、财务报表编报的要求;第二部分为会计科目名称和编号,以会计科目表的形式列出了会计科目的序号、编号和名称;第三部分为会计科目使用说明,详细说明了各会计科目的核算内容、明细科目设置和主要账务处理方法;第四部分为会计报表格式,规范了会计报表的编号、名称、编制期和表格式样;第五部分为财务报表编制说明,明确了会计报表各栏目、项目的内容和填列方法。

第三节 政府与非营利组织会计的核算方法体系

政府与非营利组织会计的核算方法是用来核算和监督会计内容、完成政府与非营利组织会计任务和实现会计目标的基本手段。一套完整的会计核算方法体系包括设置会计科目(账户)、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。

一、政府与非营利组织会计的核算前提和一般核算原则

(一) 政府与非营利组织会计的核算前提

会计的核算前提也称会计核算前提或会计假设、会计条件,指为保证会计工作的正常进行和会计信息的质量,对会计核算的范围、内容、基本程序和方法所做的基本假定。在组织会计核算时须遵循的会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体

会计主体是指政府与非营利组织会计为之服务的特定单位或组织,即会计核算的空间范围。政府与非营利组织会计的主体包括国家各级政府及行政单位、各类事业单位和民间非营利组织。财政总预算会计的主体是各级政府,行政单位会计的主体是行政单位,事业单位会计的主体是事业单位,民间非营利组织会计的主体是民间非营利组织。

2. 持续经营

持续经营强调政府与非营利组织会计核算时间的界限,指政府与非营利组织会计主体的业务活动在可以预见的将来能够持续不断地运行下去。在持续经营的前提下,会计确认、计量和报告应当以政府与非营利组织持续、正常地活动为前提。

3. 会计分期

会计分期指政府与非营利组织会计核算的时间尺度,即将会计主体持续运行的时间人为地划分为一个个连续的、长短相同的期间,以便分阶段结算账目、编制会计报表、及时向会计信息使用者提供会计信息。会计期间分为年度、季度和月份,我国会计年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。

4. 货币计量

货币计量是指在会计核算中要以货币为统一的主要的计量单位,记录和反映政府与非营利组织的各项业务活动。实际进行会计核算,除了应明确以货币作为主要计量尺度之外,还需要具体确定记账本位币,我国政府与非营利组织会计核算以人民币为记账本位币。

在货币计量属性方面区别于企业的是由于政府与非营利组织会计一般不计算盈亏,故一般只以历史成本作为计价基础,除非特殊情况,否则不要求采用类似于现行成本、现行市价的计量属性。

(二) 政府与非营利组织会计的一般核算原则

政府与非营利组织会计的一般核算原则可划分为两大类:第一类是会计信息质量要求的原

则,第二类是会计确认与计量的原则。

1. 会计信息质量要求的原则

(1) 可靠性。

政府与非营利组织各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,如实地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) 完整性。

政府与非营利组织各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各会计主体的预算执行情况、财务状况、运行情况、现金流量等。

(3) 及时性。

政府与非营利组织各会计主体对于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。

(4) 相关性。

政府与非营利组织各会计主体提供的会计信息应当与各会计主体受托责任履行情况的反映、会计信息使用者的管理、决策需要等相关,有助于会计信息使用者对各会计主体过去、现在或者未来的情况进行评价或者预测。

(5) 可比性。

同一政府与非营利组织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。

不同政府与非营利组织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。

政府与非营利组织会计主体提供的会计信息应当清晰明了,便于会计信息使用者理解和使用。

2. 会计确认与计量的原则

(1) 收付实现制原则和权责发生制原则。

财政总预算会计和行政单位会计以收付实现制作为记账基础。事业单位会计根据单位实际情况采用不同的记账基础,不进行经营活动的事业单位会计以收付实现制作为记账基础;进行经营活动的事业单位会计对非营利活动以收付实现制作为记账基础,对营利活动以权责发生制作为记账基础。民间非营利组织会计以权责发生制作为记账基础。

(2) 历史成本原则。

政府与非营利组织以历史成本为主要计量方法,少量事项采用重置成本、可变现净值、现值以及公允价值等其他计量方法。

(3) 配比原则。

配比原则是指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以及与其相关的费用,应当在会计期间内确认。这项原则主要指民间非营利组织会计以及进行经营活动的事业单位会计对其经营支出与相关的经营收入应当配比。

(4) 实质重于形式原则。

政府与非营利组织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。

(5) 合理划分收益性支出与资本性支出原则。

凡支出的效益仅与本年度相关的,应当作为收益性支出;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出。

(6) 谨慎性原则。

会计核算应当遵循谨慎性原则,不得多计资产或收益,也不得少计负债或费用。

二、会计要素、会计科目与会计账户

(一) 会计要素

会计要素就是会计对象的构成要素,是对会计对象的基本分类。

1. 政府预算会计要素

政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认,以实际收到的金额计量。

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认,以实际支付的金额计量。

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额,以及历年滚存的资金余额。预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了,预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行,且下一年度需要按原用途继续使用的资金。

2. 政府财务会计要素

政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

(1) 资产。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,由政府会计主体控制的,预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入。资产定义的经济资源,在同时满足以下条件时,确认为资产:①与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;②该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

(2) 负债。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务,不应当确认为负债。

负债的确认必须同时满足以下条件:①履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体;②该义务的价值能够可靠地计量。

(3) 净资产。

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。净资产金额取决于资产和负债的计量。

政府与非营利组织会计主体的净资产与企业净资产要素的差别在于没有所有权归属的特定含义,政府与非营利组织的净资产不能用于分配,只能用于向社会公众、服务对象提供持续的服务或活动。

政府会计主体的净资产来源主要有三个途径:①按照预算、合同协议限定未支用的财务资源;②政府会计主体通过预算安排动用当期财务资源购置或者接受捐赠的长期资产对应形成的基金;③历年运营收支结果的积累。

(4) 收入。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。收入的确认应当同时满足以下条件:①与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体;②含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少;③流入金额能够可靠地计量。

(5) 费用。

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。费用的确认应当同时满足以下条件:①与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体;②含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加;③流出金额能够可靠地计量。

3. 民间非营利组织会计要素

民间非营利组织会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

(1) 资产。

资产,是指过去的经济业务形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源,该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益。资产包括流动资产、受赠资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。

(2) 负债。

负债,是指过去的业务活动形成的现时义务,履行该义务预期会导致经济利益流出民间非营利组织。负债包括流动负债和长期负债。

(3) 净资产。

民间非营利组织的净资产,是指资产减去负债后的余额。以捐赠业务为主的民间非营利组织的净资产,应按捐赠人限制存在与否分为不受限制净资产、暂时受限制净资产和永久受限制净资产。其他非营利组织的净资产包括业务发展基金和留本基金。

(4) 收入。

收入,是指民间非营利组织为开展业务活动,依法取得的非偿还性资金。收入包括基本业务收入、其他业务收入、政府资助收入、投资收益和其他收入。

(5) 费用。

费用,是指民间非营利组织为开展章程范围内的业务活动所发生的经济利益的流出,但不包括为第三方或客户垫付的款项。

虽然民间非营利组织的会计要素是建立在权责发生制基础上的,但是和企业会计要素有性质上的差别。主要体现在:①民间非营利组织的结余不能进行分配,也不存在剩余索取权的问题,因此民间非营利组织的净资产没有所有者权益的内涵;②民间非营利组织的资产界定不仅包含了未来的经济利益,也可以是带来服务潜能的经济资源,而且民间非营利组织的大部分资

产是以预期的服务潜能作为确认依据的,因此与企业资产的获利性有明显差异。

(二) 会计科目

会计科目是会计要素的进一步分类,是对各项具体经济业务按其特征和经济管理要求进行归集、分类的类别名称。会计科目是建立账簿、开设账户、组织会计核算工作、实施会计监督、提供会计信息的基础。

政府与非营利组织会计科目按照其反映的经济内容或用途分为资产类、负债类、净资产类、收入类、费用类五大类,从横向反映各科目之间的关系。按照提供会计信息的详细程度分为总账科目和明细科目,从纵向反映各科目之间的关系。政府与非营利组织的会计科目的设置和使用必须遵循相关的会计准则和会计制度,在不影响会计处理和编报财务报表的前提下,可以根据单位的特点和具体业务情况,自行增设、减少或合并某些明细科目。会计制度统一规定了会计科目的编号,以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目,实行会计信息化管理,单位不得打乱重编。单位在填制会计凭证、登记会计账簿时,应当填列会计科目的名称,或者同时填列会计科目的名称和编号,不得只填列科目编号、不填列科目名称。

(三) 会计账户

会计账户是根据会计科目开设的,具有一定结构的,用以归类、反映和监督会计对象,提供各类会计核算资料的工具。会计账户可以按照不同的标准分类,按照经济内容和提供会计信息的详细程度的分类,一般与上述会计科目的分类一样。为了正确地记录和反映各项经济业务所引起的资金收付结存情况,账户不但要有明确的核算内容,而且要有一定的结构。在借贷记账法下,每个总分类账户必须设置“借方”“贷方”和“余额”来分别记录资产、负债、净资产、收入和费用的增减变化情况和结果。

三、会计等式

会计等式是会计要素所组成的,反映会计要素之间的平衡关系。会计等式的经济内容和数量上的等量关系是资金平衡的理论依据。而资金运动的形式有静态形式和动态形式,因此会计等式又分为静态的会计等式和动态的会计等式。

政府财务会计与民间非营利组织会计的静态会计等式为:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产} \quad (1)$$

政府与非营利组织会计的动态会计等式为:

$$\text{收入} - \text{支出(费用)} = \text{结余} \quad (2)$$

由于政府与非营利组织一定会计期间的结余可以增加净资产(当然,如果通过(1)式资产抵减负债后的结果为负数,则会发生相反的影响),我们可以将上述两式连接起来表示如下:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产} + \text{收入} - \text{支出(费用)}$$

为简便起见,将这一公式进一步变形表述为:

$$\text{资产} + \text{支出(费用)} = \text{负债} + \text{净资产} + \text{收入} \quad (3)$$

政府预算会计等式为:

$$\text{预算收入} - \text{预算支出} = \text{预算结余} \quad (4)$$

上述会计等式是编制政府与非营利组织会计报表的理论依据。