

21 世纪经济管理类精品教材

(第 2 版)

政府与非营利组织会计

主 编/谷福云 王树玲 于明奎
副主编/谷书平 卢晓东 查 政

*Accounting for Government
And Nonprofit Entities*



清华大学出版社

(第 2 版)

*Accounting for Government
And Nonprofit Entities*

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书分为五篇。第一篇为总论,主要阐述政府与非营利组织会计的基本理论与基本方法;第二篇和第三篇属于政府会计,分别阐述政府财政会计和行政单位会计资产、负债、收入、支出、净资产五大要素的管理和核算,以及会计报表的编审;第四篇和第五篇属于非营利组织会计,主要阐述事业单位和民间非营利组织会计要素资产、负债、收入、支出(费用)、净资产的管理和核算,以及非营利组织会计报表的编审。

本书既可以作为高等院校财政、会计等专业的教材,也可以作为继续教育和会计人员的培训教材。

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/谷福云,王树玲,于明奎主编. —2版. —北京:清华大学出版社,2017
(21世纪经济管理类精品教材)

ISBN 978-7-302-46239-2

I. ①政… II. ①谷… ②王… ③于… 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(2017)第019974号

责任编辑:苏明芳

封面设计:康飞龙

版式设计:李会影

责任校对:赵丽杰

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

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62788903

印 装 者:清华大学印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:29.25 字 数:688千字

版 次:2014年10月第1版 2017年4月第2版 印 次:2017年4月第1次印刷

印 数:1~4500

定 价:43.80元

产品编号:068459-01

第2版前言

自2014年10月本书出版以来,我国的政府会计改革继续深入开展,政府与非营利组织会计体系建设进入新的阶段。为了适应改革发展以及服务教学所需,我们决定对本书的内容进行必要的修订。

2014年12月国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,明确了我国政府会计改革的指导思想、总体目标和主要内容。2015年,为了为下一步推进政府综合财务报告制度建设提供基础性制度保障;为了将近几年不断推出的完善政府预算体系、规范地方政府债务管理、设置预算稳定调节基金、实施国库现金管理等预算管理制度改革的成果,全面、完整、准确地通过会计记录予以反映,满足财政管理需要和社会各界对财政信息公开的需求;为了规范政府财政总预算会计核算,保证会计信息质量,充分发挥财政总预算会计的职能作用,完善政府会计体系,财政部对原《财政总预算会计制度》(财预字〔1997〕287号)进行了修订,于2015年10月10日发布修订后的《财政总预算会计制度》(财库〔2015〕192号),自2016年1月1日起开始实施。

依照政府会计基本准则对政府会计主体的规定,我国政府会计制度体系主要由财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计准则制度构成。目前,新的财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计准则制度,对与预算收支相关的经济业务或事项采用“双分录”核算方法,在核算预算收支的同时,全面核算政府及其单位资产、负债及净资产情况,尝试着将预算会计与财务会计功能相融合,标志着政府会计制度体系得到进一步健全完善。

本书在第1版的基础上,根据政府会计改革的总体思想,基于目前正在执行的政府会计制度,着重对第二篇的内容进行了重新改写,对第一篇和第四篇的部分内容也进行了修订。在总结作者教学经验的基础上,全面系统地阐述政府与非营利组织会计的基本理论和方法,详细讲解了我国政府与非营利组织会计的实务操作。通过本书学习,可以更深入地理解政府与非营利组织的财务活动特点和会计系统构建的原理,系统、完整地掌握政府与非营利组织会计实务。

本书共分五篇二十四章,章节安排基本不变。第一篇阐述政府与非营利组织会计的基本理论和基本方法。第二篇至第五篇为我国的政府与非营利组织会计,详细讲解了我国财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计的会计实务。

本次修订主要由谷福云、王树玲和谷书平负责,具体分工为:王树玲修订第一篇和第三篇,修订内容主要是财政总预算会计科目以及事业单位会计核算中有关增值税的内容;谷福云修订第三章至第六章,修订内容是财政总预算会计资产、负债、收入和支出的核算;谷书平修订第

七章和第八章,修订内容是财政总预算会计净资产的核算和政府财务报告。

本书力求反映政府与非营利组织会计最新的会计理论与会计实务,是编者长期从事会计教学、科研和会计实际工作实践经验的结晶,具有框架结构明晰、内容崭新紧凑、案例丰富精到的特点,突出了政府与非营利组织会计内容上的新颖性和前瞻性。本书对研究政府与非营利组织会计具有一定的参考价值,可作为高等院校会计学、财政学、财务管理、审计学、工商管理类、行政管理、经济学等专业学生和行政事业单位及民间非营利组织单位会计人员的教材和必备参考书。

本书在编写过程中参考了大量相关的中外参考资料,参考文献在教材末做了附注,在此向有关作者表示感谢。本书在规划、编写、出版过程中得到了山东科技大学泰山科技学院经济管理系及有关院校的领导和、同仁的大力支持和帮助,更要感谢清华大学出版社责任编辑苏明芳老师的鼎力相助,在此表示衷心的感谢。

尽管我们尽了最大的努力,但由于能力所限,加之时间仓促,本书难免会存在一些不足或错误,敬请有关专家、学者和广大读者给予批评指正。

政府与非营利组织会计编写组

2016年10月

第1版前言

改革开放以来，特别是实行社会主义市场经济体制以来，我国传统的社会治理结构和财政预算管理体制正在发生巨大的转变，特别是随着国有企业和行政、事业单位实施的积极改革，一些隶属于政府和政府所属单位的社会事业组织逐步与政府分开。经济环境的变化促进了会计改革的进程，这也要求政府与非营利组织会计系统做出相应的回应。

从2001年起，我国推行了“政府采购制度”“部门预算制度”和“国库单一账户制度”三大财政预算体制的改革，2005年1月1日，我国实施了《民间非营利组织会计制度》，2007年执行了与国际惯例接轨的《政府收支分类科目》，2012年4月1日颁布了修订后的《事业单位财务规则》。从2013年1月1日起，开始执行新的《行政单位财务规则》《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》。2014年1月1日，又开始执行新的《行政单位会计制度》。新的会计制度适应了财税体制、预算管理、行政事业单位和民间非营利组织会计改革的发展方向，不仅使政府与非营利组织的会计确认、计量和报告发生了深刻的变化，也使我国政府与非营利组织会计的教学和实务面临新一轮的知识更新。在此背景下，我们编写了本书，全书共分五篇二十四章，使读者可以系统地学习和了解政府与非营利组织会计的最新基本理论与实务。

第一篇，总论。该篇由第一章和第二章构成，包括政府与非营利组织会计的基本理论和基本方法。第一章介绍了政府与非营利组织的界定、特征、组成，会计目标、基本前提、会计信息质量要求、会计要素与会计等式；第二章介绍了政府与非营利组织会计的会计科目与账户、记账方法、会计凭证、会计账簿和财务会计报告等内容，系统呈现政府与非营利组织会计最新的基本理论。

第二篇，财政总预算会计。该篇由第三章至第八章构成，共分为六章。以2014年发布的《政府收支分类科目》为基准，系统介绍了财政总预算会计资产、负债、收入、支出以及净资产的确认、计量和报告的有关内容。

第三篇，行政单位会计。该篇由第九章至第十四章构成，共分为六章。以2013年发布的《行政单位财务规则》和《行政单位会计制度》为基准，系统介绍行政单位会计资产、负债、收入、支出以及净资产的确认、计量和报告的有关内容。

第四篇，事业单位会计。该篇由第十五章至第二十章构成，共分为六章。以2012年发布的《事业单位会计准则》《事业单位财务规则》和《事业单位会计制度》为基准，系统介绍事业单位会计资产、负债、收入、支出以及净资产的确认、计量和报告的有关内容。

第五篇，民间非营利组织会计。该篇由第二十一章至第二十四章构成，共分为四章。以2004

年发布的《民间非营利组织会计制度》为基准,重点介绍了民间非营利组织会计资产、负债、收入、费用以及净资产中特殊业务的确认、计量和报告的有关内容。

目前财政体制改革正在进一步深化,与财政体制改革配套的政府与非营利组织会计的内容、方法正在进一步完善,建立既适合我国国情,又符合国际通行做法的、规范合理的政府与非营利组织会计准则体系是一项长期而艰巨的任务。本书注重继承原有预算会计的精华,吸收了“财政学”“国家预算管理”和“民间非营利组织会计”的新知识,力求反映政府与非营利组织会计最新的会计理论与会计实务。

本书是编者长期从事会计教学、科研和会计实际工作实践经验的结晶,具有框架结构明晰、内容崭新紧凑、案例丰富精到的特点,突出了政府与非营利组织会计内容上的新颖性和前瞻性。本书对研究政府与非营利组织会计具有一定的参考价值,可作为高等院校会计学、财政学、财务管理、审计学、工商管理类、行政管理、经济学等专业学生和行政事业单位及民间非营利组织单位会计人员的教材和必备参考书。

本书由山东科技大学经济管理学系从事多年政府与非营利组织会计教学工作的教师以及聊城大学财务处、山东科技大学泰山科技学院财务处、山东广播电视大学等多年从事预算会计工作的高级会计师参加编写,谷福云、王树玲、于明奎担任主编,谷书平、卢晓东、查政担任副主编,谷福云副教授负责本书的大纲,全书的总纂、修改、调整和定稿。

本书在编写过程中参考了大量相关的中外参考资料,参考文献在教材末作了附注,在此向有关作者表示感谢。本书在规划、编写、出版过程中得到了山东科技大学泰山科技学院经济管理学系及有关院校的领导和同仁的大力支持和帮助。

尽管我们尽了最大的努力,但由于能力所限,加之时间仓促,本书难免会存在一些不足或错误,敬请有关专家、学者和广大读者给予批评指正。

编者

目 录

第一篇 总论

第一章 政府与非营利组织会计的基本理论

第一节 政府与非营利组织会计的概念、特点、组成和分级

一、政府与非营利组织会计的概念

二、政府与非营利组织会计的特点

三、政府与非营利组织会计的组成

四、政府与非营利组织会计的分级

第二节 政府与非营利组织会计目标与会计基础

一、政府与非营利组织会计目标

二、政府与非营利组织会计基础

第三节 政府与非营利组织会计的基本前提与会计信息质量要求

一、政府与非营利组织会计的基本前提

二、政府与非营利组织会计信息质量要求

第四节 政府与非营利组织会计要素与会计等式

一、政府与非营利组织会计要素

二、政府与非营利组织会计等式

复习思考题

第二章 政府与非营利组织会计的基本方法

第一节 会计科目与账户

一、会计科目

二、会计账户

第二节 记账方法

一、记账符号和账户结构

二、记账规则

三、试算平衡

第三节 会计凭证

一、原始凭证

二、记账凭证

第四节 会计账簿

一、会计账簿的概念和种类

二、会计账簿的使用要求

三、会计账簿的错误更正

第五节 财务会计报告

一、财务会计报告的概念

二、财务会计报告的种类

复习思考题

第二篇 财政总预算会计

第三章 财政总预算会计资产的核算

第一节 财政存款

一、财政存款的概念与管理要求

二、财政存款的账户管理制度——国库单一

三、财政存款的核算

第二节 应收及暂付款项

一、借出款项

二、与下级往来

三、应收股利

四、其他应收款

第三节 预拨经费与在途款

一、预拨经费	48	二、上解收入	95
二、在途款	49	三、地区间援助收入	97
第四节 有价证券与股权投资	51	四、调入资金	97
一、有价证券	51	五、动用预算稳定调节基金	98
二、股权投资	52	第三节 债务性收入	99
第五节 应收转贷款	55	一、债务收入	99
一、应收地方政府债券转贷款	55	二、债务转贷收入	102
二、应收主权外债转贷款	57	第四节 其他财政资金收入	105
复习思考题	59	一、财政专户管理资金收入	106
练习题	60	二、专用基金收入	106
第四章 财政总预算会计负债的核算 ...	61	复习思考题	108
第一节 应付及暂收款	61	练习题	108
一、应付国库集中支付结余	61	第六章 财政总预算会计支出的核算 ...	110
二、与上级往来	62	第一节 本级预算支出	110
三、其他应付款	64	一、一般公共预算本级支出	111
四、应付代管资金	65	二、政府性基金预算本级支出	117
第二节 应付政府债券与借入款项	66	三、国有资本经营预算本级支出	119
一、应付短期政府债券	66	第二节 转移性支出	120
二、应付长期政府债券	68	一、补助支出	121
三、借入款项	71	二、上解支出	123
第三节 应付转贷款	74	三、地区间援助支出	124
一、应付地方政府债券转贷款	75	四、调出资金	124
二、应付主权外债转贷款	78	五、安排预算稳定调节基金	125
第四节 其他负债与已结报支出	80	第三节 债务性支出	126
一、其他负债	80	一、债务还本支出	126
二、已结报支出	80	二、债务转贷支出	128
复习思考题	82	第四节 其他财政资金支出	130
练习题	83	一、财政专户管理资金支出	130
第五章 财政总预算会计收入的核算 ...	84	二、专用基金支出	131
第一节 本级预算收入	84	复习思考题	131
一、一般公共预算本级收入	84	练习题	132
二、政府性基金预算本级收入	88	第七章 财政总预算会计净资产的核算	133
三、国有资本经营预算本级收入	91	第一节 结转结余	133
第二节 转移性收入	93	一、结转结余的概念和管理	133
一、补助收入	93		

二、结转结余的分类	134	三、零余额账户用款额度	175
三、结转结余的核算	135	四、财政应返还额度	177
第二节 预算稳定调节基金与预算周转金 ...	139	五、应收及预付款项	178
一、预算稳定调节基金	139	六、存货	181
二、预算周转金	140	第二节 固定资产	184
第三节 资产基金与待偿债净资产	141	一、固定资产的概念和分类	184
一、资产基金	141	二、固定资产的计价	184
二、待偿债净资产	143	三、固定资产的核算	185
复习思考题	144	第三节 无形资产	190
练习题	144	一、无形资产增加的核算	191
第八章 政府财政的财务报告	146	二、无形资产摊销的核算	192
第一节 财务报告概述	146	三、与无形资产有关的后续支出的核算	193
一、财务报告的含义和内容	146	四、无形资产减少的核算	193
二、财务报表的编制要求	148	第四节 政府储备物资、公共基础设施与受托代理资产	194
第二节 财务报表编制的工作程序	148	一、政府储备物资	194
一、年终清理	148	二、公共基础设施	196
二、年终财政结算	149	三、受托代理资产	197
三、年终结账	150	复习思考题	198
第三节 财务报表的编制	151	练习题	198
一、资产负债表	151	第十章 行政单位会计负债的核算	202
二、收入支出表	156	第一节 流动负债	202
三、收支执行情况表	160	一、应缴财政款	202
第四节 政府决算报告和政府综合财务报告	165	二、应缴税费	203
一、政府决算报告	165	三、应付职工薪酬	204
二、政府综合财务报告	166	四、应付账款	205
复习思考题	168	五、应付政府补贴款	206
练习题	169	六、其他应付款	206
		七、受托代理负债	207
第三篇 行政单位会计	166	第二节 非流动负债	207
第九章 行政单位会计资产的核算	172	复习思考题	208
第一节 流动资产	172	练习题	209
一、库存现金	172	第十一章 行政单位会计收入的核算	210
二、银行存款	174	第一节 财政拨款收入	210

一、国库集中支付.....	210	练习题.....	234
二、财政拨款收入的概念和管理要求.....	211		
第二节 其他收入的核算.....	213	第十四章 行政单位会计财务报表	236
复习思考题.....	214	第一节 行政单位财务报表概述.....	236
练习题.....	214	一、财务报表的概念和作用.....	236
第十二章 行政单位会计支出的核算	216	二、财务报表的编制要求.....	236
第一节 经费支出.....	216	三、财务报表的种类.....	237
一、经费支出的概念.....	216	第二节 行政单位年终清理和年终结账.....	238
二、经费支出的分类.....	216	一、年终清理.....	238
三、经费支出的管理要求.....	218	二、年终结账.....	239
四、经费支出的核算.....	219	第三节 行政单位财务报表的编制.....	239
第二节 拨出经费.....	222	一、资产负债表.....	239
一、拨出经费的概念.....	222	二、收入支出表.....	244
二、拨出经费的核算.....	222	三、财政拨款收入支出表.....	247
复习思考题.....	224	四、行政单位财务报表附注.....	248
练习题.....	224	复习思考题.....	249
第十三章 行政单位会计净资产的核算	225	第四篇 事业单位会计	
第一节 财政拨款结转.....	225	第十五章 事业单位会计资产的核算	252
一、财政拨款结转的概念.....	225	第一节 资产概述.....	252
二、财政拨款结转的管理.....	225	一、资产的概念.....	252
三、财政拨款结转的核算.....	226	二、资产的分类.....	253
第二节 财政拨款结余.....	227	三、资产的管理.....	253
一、财政拨款结余的概念.....	227	第二节 流动资产.....	254
二、财政拨款结余的核算.....	228	一、货币资金.....	254
第三节 其他资金结转结余.....	229	二、短期投资.....	262
一、其他资金结转结余的概念.....	229	三、应收及预付款项.....	263
二、其他资金结转结余的核算.....	229	四、存货.....	270
第四节 资产基金.....	231	第三节 长期投资.....	275
一、资产基金的概念.....	231	一、长期投资的概念和种类.....	275
二、资产基金的核算.....	231	二、长期投资的核算.....	276
第五节 待偿债净资产.....	233	第四节 固定资产.....	280
一、待偿债净资产的概念.....	233	一、固定资产的概念和分类.....	280
二、待偿债净资产的核算.....	233	二、固定资产的初始计量.....	281
复习思考题.....	234	三、固定资产的折旧.....	282

四、固定资产的核算	283	二、经营收入	344
第五节 在建工程	293	第四节 其他活动收入	345
一、在建工程的概念和管理	293	一、附属单位上缴收入	346
二、在建工程的核算	293	二、其他收入	347
第六节 无形资产	296	复习思考题	350
一、无形资产的概念和内容	296	练习题	351
二、无形资产的核算	298		
复习思考题	306	第十八章 事业单位会计支出的核算 ...	352
练习题	306	第一节 支出概述	352
第十六章 事业单位会计负债的核算 ...	310	一、支出的概念	352
第一节 负债概述	310	二、支出的分类	352
一、负债的概念	310	三、支出的确认	353
二、负债的分类	310	四、支出的管理	353
三、负债的管理	311	第二节 事业支出	355
第二节 流动负债	311	一、事业支出的概念	355
一、短期借款	312	二、事业支出的分类	355
二、应缴款项	312	三、事业支出的核算	360
三、应付职工薪酬	320	第三节 经营支出	364
四、应付及预收款项	322	一、经营支出的概念和特点	364
第三节 非流动负债	328	二、经营支出的核算	365
一、长期借款	328	第四节 其他活动支出的核算	367
二、长期应付款	330	一、上缴上级支出	367
复习思考题	331	二、对附属单位补助支出	368
练习题	332	三、其他支出	368
第十七章 事业单位会计收入的核算 ...	334	复习思考题	371
第一节 收入概述	334	练习题	372
一、收入的概念	334	第十九章 事业单位会计净资产的核算	373
二、收入的分类	335	第一节 净资产概述	373
三、收入的确认	335	一、净资产的概念	373
四、收入的管理	336	二、净资产的内容与分类	373
第二节 补助收入	337	三、净资产的管理	375
一、财政补助收入	337	第二节 基金	376
二、上级补助收入	340	一、事业基金	376
第三节 业务活动收入	341	二、非流动资产基金	378
一、事业收入	341	三、专用基金	381

第三节 结转和结余	384
一、财政补助结转	384
二、财政补助结余	385
三、非财政补助结转	387
四、事业结余	388
五、经营结余	390
六、非财政补助结余分配	391
复习思考题	393
练习题	393

第二十章 事业单位会计财务报告 396

第一节 财务报告概述	396
一、财务报告的含义和内容	396
二、财务报表的编制要求	397
三、财务报表的编制期	397
第二节 财务报表编制的工作程序	398
一、年终清理	398
二、年终结账	399
第三节 财务报表的编制	399
一、资产负债表	399
二、收入支出表	404
三、财政补助收入支出表	408
四、会计报表附注	411
复习思考题	412

第五篇 民间非营利组织会计

第二十一章 民间非营利组织会计资产和负债的核算 414

一、民间非营利组织会计资产的概念、特征及内容	414
二、文物文化资产	414
三、受托代理资产与负债	416
四、民间非营利组织会计的负债	418
复习思考题	419
练习题	420

第二十二章 民间非营利组织会计收入和费用的核算 421

第一节 民间非营利组织的收入	421
一、民间非营利组织收入的内容与分类	421
二、非交换交易收入的确认与核算	422
三、交换交易收入的内容与核算	427
第二节 民间非营利组织的费用	432
一、民间非营利组织费用的内容及分类	432
二、业务活动成本的核算	433
三、管理费用的核算	434
四、筹资费用的核算	435
五、其他费用的核算	436
复习思考题	437
练习题	437

第二十三章 民间非营利组织会计净资产的核算 438

一、民间非营利组织净资产的分类	438
二、限定性净资产的核算	440
三、非限定性净资产的核算	442
复习思考题	444
练习题	444

第二十四章 民间非营利组织会计财务会计报告 445

一、民间非营利组织财务会计报告概述	445
二、资产负债表	447
三、业务活动表	449
四、现金流量表	451
五、会计报表附注及财务情况说明书	453
复习思考题	453

参考文献 454

政府与非营利组织会计的基本理论

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计的基本理论



学习目标

通过本章的学习,要求掌握政府与非营利组织会计的概念、特点、组成和分级情况;明确政府与非营利组织会计目标与会计基础;了解政府与非营利组织会计的基本前提、会计信息质量要求、会计要素和会计等式。

第一节 政府与非营利组织会计的概念、特点、组成和分级

一、政府与非营利组织会计的概念

新中国成立以来,我国政府、行政事业单位会计一直沿用预算会计的名称。预算会计是我国特有的术语,是按照会计与政府预算之间的关系来定义的,带有明显的政府预算色彩。这与我们长期实行计划经济体制密切相关。在计划经济体制下,政府和行政事业单位会计信息的使用者主要是财政机关、政府主管部门和预算单位,它们只关注预算的编制和执行情况,因此,政府和行政事业单位会计在我国通常被称为预算会计。预算会计自20世纪50年代诞生以来,在我国的政府预算、财政收支、宏观经济和微观经济等方面发挥了不可替代的作用。然而,在市场经济体制下,政府和行政事业单位会计信息的使用者已扩展到了广大公众和纳税人,他们更关注公共资金的使用效益和政府责任的履行情况。随着我国市场经济的发育和完善,我国经济与世界经济的联系愈加紧密,特别是随着改革开放的不断深入和会计国际化进程的发展,我国的正式文件中也有了非营利组织会计这一提法,并且对其发展越来越重视,政府与非营利组织会计这一称谓也越来越得到理论界的认可。

政府与非营利组织会计是各级政府、行政事业单位、各类非营利组织核算和监督各项财政性资金运动、单位资金运动过程和结果以及有关经营收支情况的专业会计。它是以货币为主要计量单位,对会计主体的经济活动进行连续、系统、完整的核算与监督的经济管理活动。

政府与非营利组织会计的内涵主要表现在以下几个方面:

(1) 政府与非营利组织会计是现代会计中与企业会计相对应的会计学的两大分支之一。政府与非营利组织会计不以营利为目的,一般不直接生产物质产品,而是通过各自的业务活动为

上层建筑、生产建设和人民生活服务。伴随着人类文明程度的提高,政府与非营利组织会计在社会政治经济生活中所起的作用也会越来越大。

(2) 政府与非营利组织会计的主体是各级政府、行政单位以及各类非营利组织。财政总预算会计的主体是各级政府;行政单位会计以及各类非营利组织会计的主体分别是会计为之服务的行政单位和各类非营利组织。

(3) 政府与非营利组织会计的客体是财政性资金运动、单位资金运动及经营收支过程及结果。具体来讲,财政总预算会计的核算对象是财政性资金运动过程及其结果,主要包括预算收入、预算支出和预算结余等多项财政性资金活动。行政单位会计的核算对象是行政单位资金运动过程及结果,主要包括从财政领取行政经费、合理安排经费开支、正确计算结余等。非营利组织会计的核算对象是各类非营利组织资金运动的过程及结果,主要包括正确计算、合法组织各种收入,合理安排各种支出,正确计算各项资产、负债及净资产等内容。

二、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计的特点,是指政府与非营利组织会计和企业会计的主要区别。政府与非营利组织会计和企业会计同属于专业会计的范畴,因此它们所应用的会计理论和会计核算的基本方法大致相同。但是,由于核算对象、任务以及业务性质等的不同,政府与非营利组织会计同时具有自己的特点。具体来讲,表现在以下几个方面:

1. 出资者提供的资金不具有营利性、增值性,但具有限制性

政府与非营利组织资产的供给者涉及纳税人、缴费人、捐赠人等,他们不要求投资回报和投资回收,但要求政府与非营利组织按照其意愿使用这些经济资源。另外,即使不属于政府资产出资者的其他社会公众,也有权利要求政府按照公众的意愿分配和使用公共经济资源。当然,除捐赠人可以对其所提供的资产直接提出明确的使用要求之外,纳税人、缴费人和其他社会公众都是通过选举权利来选定代表,经由一系列的民主程序及委托代理过程来表达其要求的。因此,与企业不同(企业由于所有权和经营权的分离,其经营活动及经济资源的具体使用一般不受出资者干涉),政府与非营利组织对经济资源的筹集、分配和使用要受到出资者和社会公众的限制。资本金的增值性体现了企业投资者的权利,而资金使用的限制性则体现了政府与非营利组织出资者的权利。

2. 包括反映政府预算执行情况的会计

政府与非营利组织会计核算的内容主要是政府财政资金的收支活动,而政府财政资金的筹集和使用要受到出资者及社会公众的限制。这种限制的一个重要方式是通过制定预算法律法规和要求政府依法编制和执行预算,而政府与非营利组织会计要对政府资源的筹集和使用是否符合预算进行反映。提供有关政府预算执行情况的信息,成为政府与非营利组织会计的基本目标内容之一。与企业会计主要反映企业的财务状况不同,政府与非营利组织会计还要反映政府预

算执行情况。为此,政府与非营利组织会计的指标体系、会计科目和会计报表的设置,要适应政府预算管理的要求,同《政府收支分类科目》保持一致。

3. 采用双重的会计确认基础

一方面,政府与非营利组织会计提供的会计信息需要反映政府预算执行情况;另一方面,政府与非营利组织会计需要反映政府与非营利组织的财务状况。以反映政府预算执行情况为目的进行会计核算的对象是政府掌握的现金资源;而以反映财务状况为目的进行会计核算的对象则是政府掌握的经济资源。在选择会计确认基础时,对现金资源的核算应当采用收付实现制,对经济资源的核算应当采用权责发生制。因此,与企业会计只采用单一的权责发生制确认基础不同,政府与非营利组织会计采用双重的会计确认基础,既采用收付实现制基础核算,也采用权责发生制基础核算。

4. 存在基金会会计主体

在有些情况下,政府与非营利组织的出资者对其所出资金的使用有不同于其他资金的特定要求,要求政府与非营利组织对使用的某种资金负有特定的受托责任。为了单独报告这种资金受托责任的履行情况,政府与非营利组织会计需要对其进行单独核算及报告,这就形成了以某种资金为主体形式的会计主体,又称基金会会计主体。与企业会计一般只存在着组织形式(企业)的会计主体不同,在政府与非营利组织会计中,既存在着组织形式(政府及非营利组织单位)的会计主体,也存在着基金形式(某种资金)的会计主体。

5. 不进行利润及利润分配的核算

政府与非营利组织的活动不以营利为目的,对活动中增加的净资产也不向出资者分配。在政府与非营利组织会计中也进行收入和费用的核算,但是会计主体的收入减去费用后的差额(结余)并不是越大越好,而且政府与非营利组织会计主体的结余也不像企业会计主体那样能反映主体的经营成果。与企业会计将利润核算作为会计核算的重点不同,在政府与非营利组织会计中,没有利润和所有者权益的概念,也不进行利润和利润分配的核算。

6. 其他特点

除了上述几个主要特点之外,政府与非营利组织会计还存在其他一些与企业会计不同的特点。例如,由于出资人和社会公众的限制要求,政府与非营利组织会计对预算收支,特别是预算支出要进行非常明细的核算,甚至需要将各项支出按照政府服务领域和经济用途双重视角进行明细核算;由于很多资产不能为会计主体带来经济利益,所以政府与非营利组织会计一般不能按照企业会计的方法来确认这些资产的减值及进行资产减值核算;由于政府组织的活动绩效要受到上级部门和社会公众的评价及监督,所以政府与非营利组织会计提供的成本信息不像企业那样属于“商业秘密”,也要对会计主体外部提供成本信息等。