

政府与非营利组织

● 李荣梅 魏跃晖 编著

会计

Governmental
and
Nonprofit
Accounting

辽宁大学出版社

政府与非营利组织会计

李荣梅 魏跃晖 编著

辽宁大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/李荣梅等编著,
沈阳:辽宁大学出版社,2006.2

ISBN 7-5610-5032-1

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 010879 号

出 版 者:辽宁大学出版社

(地址:沈阳市皇姑区崇山中路 66 号 邮政编码:110036)

印 刷 者:沈阳市政二公司印刷厂

发 行 者:辽宁大学出版社

幅面尺寸:148mm×210mm

印 张:9.25

字 数:280 千字

出版时间:2006 年 2 月第 1 版

印刷时间:2006 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑:胡家诗

封面设计:邹本忠

责任校对:佳 成

定 价:24.00 元

联系电话:024-86864452

前 言

按照会计主体是否从事经营活动，会计可分为企业会计和非企业会计两大体系。在我国，曾为预算会计的非企业会计，按其主体的职能，分为政府会计和非营利组织会计。政府会计是以政府财政会计、行政单位会计为主要组成部分。此外，还有参与总预算执行单位的国库会计、收入征缴会计等；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。本书《政府与非营利组织会计》的内容，包括政府财政会计、行政单位会计、公立非营利组织会计和民间非营利组织会计。

近年来，随着我国市场经济体制的建立，政府职能的转变，公共财政改革的推进，以及行政、非营利组织体制、运行方式发生的重大变化，防范市场风险问题在政府、行政、非营利组织等单位日益显现出来，按照国际通行的规则进行预算管理和会计处理的要求越来越迫切。政府和非营利组织会计环境的变化、资金运作的内容和方式的变化，使得我们过去的教材在核算范围、核算内容和核算基础等方面很不适应，必须进行改进，以适应变化了的会计环境和政府会计及非营利组织会计的国际交往、国际协调。

我国正处于经济转轨时期，与发达国家的会计有一定的区别，但同时会计作为一种“共同语言”又有很多共性。通过对中外的政府及非营利组织会计的比较研究，我们可以看到，政府及非营利组织会计在国外经过了近百年发展历程，已经形成了内容丰富的会计规范体系。例如，美国的政府及非营利组织会计制度、准则等有很多经验值得我们借鉴。

随着我国编制部门预算、实行国库单一账户和建立政府采购制度等的实施,适应我国经济体制和财政体制改革需要的政府及非营利组织会计体系正在建立进程中。目前,我国政府与非营利组织会计的核算状况比较复杂,仅公立非营利组织内部就存在 17 个不同行业。另外,一些民间非营利组织如民办学校、股份制医院等也正在逐步发展。因此,建立具有中国特色的政府及非营利组织会计,必须处理好继承、引进与发展的关系。

《政府与非营利组织会计》一书,以政府与非营利组织会计理论为基础,紧密结合政府与非营利组织会计实务,现行预算会计体系及政府与非营利组织会计的国际惯例组织编写。将民间非营利组织纳入写作大纲,并对当前改革的热点,如实行国库单一账户制度、政府集中采购等内容编写进来,突出其内容的实用性、可操作性、完整性、前瞻性。本书既可作为高等院校财经各专业开设政府与非营利组织会计(预算会计)的教材,又可作为从事政府与非营利组织财会核算和审计人员以及财政部门主管预算会计工作者的自学参考书。

全书共分三篇十七章。本书写作分工如下:第一章由李荣梅编写;第二章至第八章由魏跃晖编写;第九章至第十六章由李荣梅编写;第十七章由魏跃晖编写。全书由李荣梅定稿。

本书疏漏和不足之处,敬请读者批评指正。

编著者

2006 年 1 月

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	1
第一节 政府与非营利组织会计的概念和特点	1
第二节 政府与非营利组织会计的目标和任务	10
第三节 政府与非营利组织会计要素和记账方法	15
第四节 政府与非营利组织会计的一般原则	24

第二篇 政府 会 计

第二章 政府财政会计概述	29
第一节 政府财政会计的概念	29
第二节 政府财政会计的任务	31
第三节 政府财政会计工作的组织	33
第三章 财政资产的核算	37
第一节 财政货币资金	37
第二节 财政债权	42
第四章 财政收入与支出的核算	47
第一节 财政收入	47
第二节 财政支出	60
第五章 财政负债与净资产的核算	75
第一节 财政负债	75
第二节 财政净资产	78

第六章 政府财政会计报表	82
第一节 会计报表概述	82
第二节 年终清理结算与结账	83
第三节 会计报表的编制	86
第七章 行政单位会计概述	95
第一节 行政单位会计的概念	95
第二节 行政单位会计的任务	98
第三节 行政单位会计工作的组织	100
第八章 行政单位资产的核算	104
第一节 行政单位流动资产	104
第二节 行政单位有价证券	112
第三节 行政单位固定资产	113
第九章 行政单位收入与支出的核算	119
第一节 行政单位收入	119
第二节 行政单位支出	125
第十章 行政单位负债与净资产的核算	133
第一节 行政单位负债	133
第二节 行政单位净资产	137
第十一章 行政单位会计报表	140
第一节 会计报表概述	140
第二节 年终清理结算与结账	142
第三节 会计报表的编制	144

第三篇 非营利组织会计

第十二章 公立非营利组织会计概述	148
第一节 公立非营利组织会计的概念	148
第二节 公立非营利组织会计的任务	153
第三节 公立非营利组织会计工作的组织	155

目 录

第十三章	公立非营利组织资产的核算	162
第一节	公立非营利组织流动资产	162
第二节	公立非营利组织对外投资	179
第三节	公立非营利组织固定资产	184
第四节	公立非营利组织无形资产	190
第十四章	公立非营利组织收入与支出的核算	194
第一节	公立非营利组织收入	194
第二节	公立非营利组织支出	207
第十五章	公立非营利组织负债与净资产的核算	228
第一节	公立非营利组织负债	228
第二节	公立非营利组织净资产	239
第十六章	公立非营利组织会计报表	251
第一节	会计报表概述	251
第二节	年终清理结算与结账	253
第三节	会计报表的编制	256
第十七章	民间非营利组织会计概述	267
第一节	民间非营利组织会计的目标	267
第二节	民间非营利组织会计的一般原则	269
第三节	民间非营利组织会计的基本要素	275
第四节	民间非营利组织财务会计报告	279

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和特点

政府与非营利组织会计是各级政府、行政单位和各类非营利组织核算和监督政府财政资金和各类非营利组织业务资金活动情况的专业会计。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、系统地核算和监督，以加强预算管理和财务管理，提高资金的使用效益。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。

一、政府与非营利组织会计的适用范围

会计按其适用范围和核算对象可分为两大类：企业会计和政府与非营利组织会计。

作为企业会计，它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，这类企业的主要特征是以营利为目的。它们基本上属于物质生产部门，通过从事各项生产经营活动，提供社会必需的生产资料和生活资料并创造价值，在社会再生产过程中起着决定性的作用。适用于农、工、交、商、金融等企业单位的会计，称为企业会计。

作为政府与非营利组织会计，它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。

作为非物质生产部门的政府、行政单位和非营利组织所使用的资金，基本上属于社会再生产过程中分配领域里的政府财政资金和非营

利组织业务资金。这些单位不直接提供物质产品，它们从事各种业务活动，为社会生产和人民生活服务，在社会再生产过程中同样起着不可忽视的作用。适用于各级政府财政机关、行政单位和各类非营利组织的会计，称为政府与非营利组织会计。在我国实际工作中相当于预算会计。

政府财政机关是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，对国民经济进行宏观调控和管理。

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。行政单位按其管理职权不同分为以下几类：

(1) 国家权力机关：主要指中央和地方各级人民代表大会及其常务委员会的常设机构。

(2) 国家行政机关：主要指国务院及地方各级人民政府的常设机构及其派出机构。

(3) 司法机关：主要指中央和地方各级法院和检察机关。

(4) 列入国家行政编制的各党派和人民团体。

行政单位的主要职能是对社会公共事务实施有效的管理，并通过运用国家管理职能组织领导和调控国民经济与社会发展。行政单位在国民经济和社会发展中起着统筹规划和核心的作用。

非营利组织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公众提供服务，不以营利为目的，以实现社会效益为宗旨的各类组织机构。非营利组织按其资金来源不同可分为公立非营利组织和私立非营利组织。前者开展业务活动的资金来源主要是财政拨款，也称为事业单位；后者开展业务活动的资金来源主要是民间投资，也称为民间非营利组织。

公立非营利组织主要包括科学、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。

民间非营利组织主要指依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、清真寺、教堂等类型的组织。

这些民间非营利组织一般具有三个方面的基本特征：一是该组织不以营利为宗旨和目标；二是资源提供者向该组织投入的资源不取得经济回报；三是资源提供者不享有该组织的所有权。

非营利组织的主要职能是通过文化教育、科学技术、社会服务、医疗卫生等手段，直接或间接地为上层建筑、经济建设和人民生活服务，以达到提高全民素质，促进社会经济发展的目的。

政府与非营利组织在社会政治和经济生活中发挥着重要的作用。公民和各种经济组织每时每刻都在消费各种各样的物品和服务，如食品、住房、服装、交通、安全、健康、文化、环境等。在这些物品和服务中，有不少是由政府与非营利组织提供的。例如，公共道路、绿化和水环境、公安巡逻、基础教育乃至高等教育、健康保健和娱乐等，都主要是由政府与非营利组织提供的。每时每刻，公民和各种经济组织都离不开政府与非营利组织向其提供的公共产品。相比较而言，营利性企业向公民提供的物品可称为私人产品。政府与非营利组织之所以重要，就是因为由它们所提供的公共产品，是为社会公众所普遍需要的，是不可缺少的。

近年来，我国政府与非营利组织得到了长足的发展，目前，政府与非营利组织已成为社会政治和经济生活中的一支重要力量。政府与非营利组织的支出已经接近我国经济总支出的三分之一。无论是从绝对数来说，还是从相对数来说，投入到政府与非营利组织的财力和人力资源的总数都是巨大的。随着政府与非营利组织的日益扩大和业务活动的复杂化，核算、监督和考核政府与非营利组织业务资金活动情况和结果的政府与非营利组织会计显得日益重要。

二、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由政府会计和非营利组织会计两大部分组成。

政府会计的组成体系，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。中央政府预算即为

中央总预算，地方各级总预算由本级政府预算和下一级总预算组成；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。

根据国家预算的组成体系和分类，政府会计分为政府财政会计和行政单位会计。前者是各级人民政府财政部门核算和监督总预算执行情况的会计，又称财政总预算会计、政府财政会计；后者是各级人民政府所属行政单位核算和监督单位预算执行情况的会计，又称行政单位会计，它又是同级政府会计的组成部分。

组织财政性资金的运行，除了有财政部门以外，还有其他一些部门参与。在我国，财政资金的收纳、划分和报解，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征解会计，也是政府会计必不可少的分支。此外，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政府财政会计存在着紧密的联系。

行政单位会计按国家机关性质，可以分为立法机关会计、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、社会团体会计从会计业务处理程序来看，也归属于行政单位会计。

非营利组织会计按其开展业务活动资金来源的不同，可以分为公立非营利组织会计和民办非营利组织会计，前者是核算和监督预算拨款的各类非营利组织预算执行情况及其他经营活动的专业会计，又称事业单位会计。后者是核算和监督民间投资的各类非营利组织预算执行情况及其他经营活动的专业会计。

非营利组织涉及的范围很广，按其主要行业来看，可以分为科研单位会计、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。

因此，政府与非营利组织会计是一种兼容宏观与微观、遍及社会各领域的应用范围甚为广泛的重要会计分支。

政府与非营利组织会计的组成体系可描述如图 1-1。

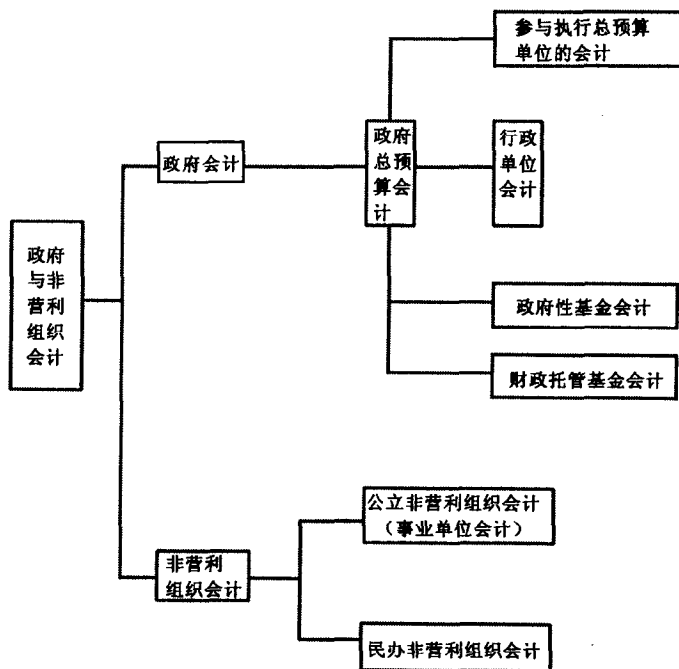


图 1-1 政府与非营利组织会计体系图

三、政府与非营利组织会计的对象

政府与非营利组织会计的对象，是政府与非营利组织会计的核算内容，即非物质生产领域中政府财政资金和非营利组织业务资金的活动。由于政府财政部门、行政单位和非营利组织的业务活动和收支范围不尽相同，所以，政府财政会计、行政单位会计和非营利组织会计的对象就有一定的差别。

各级政府为了实现宪法赋予的使命，保障经济和社会的健康发展，要有计划地集中一部分国民收入，按照国家的施政方针以及国民经济和社会发展规划进行再分配。国家集中的国民收入，主要来自各种类型企业和经济组织的税金、国有资产收益和其他缴款，这些收入形成政府的预算收入。国家集中的各种收入，通过预算拨款和经费使

用的方式,有计划地分配给企业、基建、事业、行政等单位,由它们按照规定的用途用于进行经济建设、发展社会文化事业、支付国家军政费用等,形成国家的预算支出。每年预算执行的结果,即为政府财政的收支结余。因此,政府财政会计的对象,就是在执行总预算过程中各级政府财政资金的集中、分配及其结果。收入、支出、结余以及执行总预算过程中形成的资产、负债、净资产,则是政府财政会计反映和监督的具体内容。

行政单位为了执行国家机关工作任务所需要的资金,由各级政府财政部门从本级政府预算集中的资金中分配和拨付。各行政单位要按照核定的预算向财政部门领取经费,形成单位的资金收入。取得经费后除拨付下级单位所需经费外,要用以购置行政工作所需的设备和材料物资,支付人员经费、公用经费等,并形成单位的资金支出。而尚未使用的货币资金,就是行政单位的收支结余。因此,行政单位会计的对象,就是在执行单位预算过程中各级行政单位财政资金领拨、使用及其结果。收入、支出、结余以及执行单位预算过程中形成的资产、负债、净资产,则是行政单位会计反映和监督的具体内容。

非营利组织的业务活动多种多样,其资金来源也比较复杂。各类非营利组织除有自身的业务收入以外,可以从政府拨款、有关机构拨款、各种专项资金、捐赠收入等方面取得资金,形成非营利组织的业务资金收入。为开展各项业务活动,非营利组织取得的资金要用以购置数额较多的设备和材料物资,形成非营利组织的实物资产,并由此发生一定的负债;在开展业务活动的过程中,要发生各项业务支出;收支相抵后,表现为非营利组织会计的收支结余。因此,非营利组织会计的核算对象,就是各类非营利组织业务资金的取得、使用及其结果。资产、负债、净资产以及在进行业务活动中所发生的收入、支出、结余,则是非营利组织会计反映和监督的具体内容。

政府与非营利组织会计的核算对象,既包括各级政府财政资金的集中和分配,也包括行政单位财政资金和非营利组织业务资金的取得和运用。资金来源和用途的广泛性,资金活动不具有完全的周转性,是政府与非营利组织会计对象的特点。

四、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计的主要特点是，核算业务收支，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点具体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。

政府和非营利组织的出资者不要求投资回报和投资回收，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，不能移作他用。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，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。

2. 政府与非营利组织会计不进行盈亏核算，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，一般并无直接的配比关系，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入和支出，有的有较紧密的配比关系，有的则并无严格的配比关系，而且大多数非营利组织的业务支出还不能足额补偿，只能在一定意义上实现收支相抵。因此，非营利组织也不进行盈亏核算，只进行收支结余的核算。

在某些非营利组织中，为了考核经济效益，促进增收节支，改善事业管理，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。

3. 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,相当大一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。在政府财政会计中,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、公立非营利组织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。例如,高等学校的会计科目,要按教育支出、科学支出、科技三项费用等“类”级科目设置总账科目;在教育支出科目下,要按普通教育、成人教育、留学教育、教师进修及干部教育等“款”级科目设置明细科目;在普通教育支出科目下,要按高等教育经费、高中教育经费、初中教育经费、小学教育经费等“项”级科目进行明细核算。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财政会计的决算报告,以反映和监督总预算的执行情况。国家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,以及总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。

4. 政府与非营利组织会计要提供政府与非营利组织受托责任履行情况的信息

政府与非营利组织的受托责任通常指政府与非营利组织所承担的向社会公众服务对象提供劳务的责任。政府代表国家意志行使公共财政资源筹集、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。政府与非营利组织管理当局受托使用公共财政资源,对资源使用的经济性、有效性和使用效果负有责任。这种受托责任不仅表现为经济或财务的责任,而且还表现为政治和社会的责任。

5. 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

权责发生制对于收入和费用是以其是否体现本期经营成果和生产消耗为标准来确定其归属期的。凡是体现本期经营成果的收入和体现

本期生产消耗的支出，不论款项是否实际收进或付出，都作为本期收支核算。权责发生制的处理，是同权利和责任的形成相联系的，而不考虑货币资金的收支是否发生。

为了正确划分各个会计期间的收入和费用，应设置“应收款项”、“预收款项”、“预提费用”、“待摊费用”等科目。

收付实现制对于收入和费用是以其是否发生货币资金的收付为标准来确定其归属期的。凡是本期实际收进款项的收入和本期实际支出款项的费用，不论是否体现本期的工作成果或劳动消耗，都作为本期收支核算。收付实现制的处理，同货币资金的收付紧密联系，而不考虑权利和责任是否发生。实行收付实现制，不采用预收、预付科目，也很少使用应收、应付科目，只是在某些情况下使用暂收、暂付科目。

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。

在非营利组织会计中，为了对收入、支出进行配比核算，考核业务成果，同时也为了充分地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、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，在实际工作中还可以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点。

上述政府与非营利组织会计的特点，具有一定的稳定性。但是随着会计环境的改变，政府与非营利组织会计的特点是会有变化的；而且不同单位的具体条件各异，这些特点的具体表现也会有一定的差别性。