

政府与非营利组织 会计

ZHENGFU YU FEIYINGLI ZUZHI
KUAIJI

主 审·郭少敏
主 编·翟纯红 魏瑞华
副主编·叶文鑫 赵正华



 中国时代经济出版社

政府与非营利组织会计

主 审 郭少敏

主 编 翟纯红 魏瑞华

副主编 叶文鑫 赵正华



 中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计/翟纯红, 魏瑞华编. —北京: 中国时代经济出版社, 2013. 9
ISBN 978 - 7 - 5119 - 1681 - 5

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 216444 号

书 名: 政府与非营利组织会计

作 者: 翟纯红 魏瑞华
出版发行: 中国时代经济出版社
社 址: 北京市丰台区右安门外玉林里 25 号楼
邮政编码: 100069
发行热线: (010) 83910203
传 真: (010) 83910203
邮购热线: (010) 83910203
网 址: www.cmepub.com.cn
电子信箱: zgsgdj@hotmail.com
经 销: 各地新华书店
印 刷: 三河市天润建兴印务有限公司
开 本: 170×240 1/16
字 数: 360 千字
印 张: 26
版 次: 2014 年 4 月第 1 版
印 次: 2014 年 4 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978 - 7 - 5119 - 1681 - 5
定 价: 49.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社发行部联系更换

前 言

公共管理运动的兴起、政府和事业单位会计环境的变化、资金运作的内容和方式的变化,使得作为现代会计的两大分支之一——政府会计和非营利组织会计在近年来受到了越来越多的关注,不得不因时而变。

1997年6月,为加强预算管理,进一步规范各级财政总预算会计核算,财政部重新制定了《财政总预算会计制度》;2009年8月,出于规范高等学校的会计行为,促进高校加强预算管理、财务管理、资产管理和绩效评价的需要,在充分征求意见及大量调查研究的基础上,财政部印发了《财政部关于印发〈高等学校会计制度〉(征求意见稿)的通知》;为规范医院会计核算,提高会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》,2010年12月29日,财政部印发了《基层医疗卫生机构会计》(财会〔2010〕26号),同年12月31日,财政部印发了《医院会计制度》(财会〔2010〕27号);2012年2月,财政部在总结事业单位改革发展和各项财政改革实践经验的基础上出台了《事业单位财务规则》(财政部令第8号),2012年12月出台了《事业单位会计准则》(财政部令第27号),2012年12月出台了《高等学校财务制度》(财教〔2012〕488号),2012年12月出台了《中小学校财务制度》(财教〔2012〕489号)。上述制度的变革及一些新的会计准则、会计核算制度的陆续颁布,将使得过去教材的适应性和前瞻性受到前所未有的挑战。

因此,政府及非营利组织的会计工作亟须做适时、适当的调整和完善,必须要涵盖新的会计制度与规则的要求。为了从理论上推进政府及非营利组织会计工作的发展,满足教学对会计教材的需要,促使各级各类行政单位会计核算尽快实现规范化,我们组织有关专家、学者充分讨论了当前政府及非营利组织会计的发展趋势及变革方向,在充分调研的基础上,编撰了此本教材。

本教材主要包括预算会计总论、财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计四部分,对政府与非营利组织会计核算与监督的基本概念和理论、

核算方法及实务做了较为详细的阐述，教材由郝家龙教授（博士）主持编撰，由阳泉市财政局局长郭少敏任主审。具体章节分工为：第一篇由郝家龙（博士、教授）、赵正华（副教授）编撰；第二编、第四篇由魏瑞华（高级会计师、计财处副处长）、叶文鑫（总会计师）共同编撰；第三篇由翟纯红（副教授、会计学硕士）编撰。

本教材适用于普通高等教育会计专业的本、专科阶段教学。同时，也适用于从事政府及非营利组织会计工作人士的自我学习和提升。我们真诚地希望这套教材的编撰和出版，能够对我国的会计教育改革和专业人才培养起到积极的推动作用。

在编撰过程中，我们参阅了许多专家、学者的著述，在此表示真诚的感谢。由于本教材具有较强的专业性，加之编撰者经验欠缺，教材中难免存在诸多不足之处，恳请有关专家、同人和广大读者批评指正。

最后，本教材的出版得到了中国时代经济出版社的鼎力支持，得到了阳泉市财政局局长郭少敏先生的专业性指导；太原理工大学阳泉学院的韩保清院长、王玉清副院长、邓庆阳教授对教材的出版给予了支持和帮助。在此，一并表示真诚的感谢。

编者

2013 年 8 月

目 录

第一篇 政府与非营利组织会计基础

第一章 政府与非营利组织会计组成体系	3
第一节 政府与非营利组织会计的概述	3
第二节 政府与非营利组织会计规范	7
本章小结	
复习思考题	
第二章 政府与非营利组织会计的基本理论	14
第一节 政府与非营利组织会计的目标	14
第二节 政府与非营利组织会计的基本前提和基本原则	16
本章小结	
复习思考题	
第三章 政府财政收支管理	21
第一节 政府预算管理	21
第二节 国库集中收付与政府采购制度	42
本章小结	
复习思考题	

第二篇 财政总预算会计

第四章 财政总预算会计概述、收入和支出	63
第一节 财政总预算会计概述	63
第二节 财政总预算会计收入的管理与核算	66
第三节 财政总预算会计支出的管理与核算	78
本章小结	
复习思考题	
第五章 财政总预算会计资产、负债及净资产	95
第一节 财政总预算会计资产的管理与核算	95
第二节 财政总预算会计负债的管理与核算	108
第三节 财政总预算会计净资产的管理与核算	112
本章小结	
复习思考题	
第六章 财政总预算会计报表	123
第一节 会计报表概述	123
第二节 会计报表的编制	126
本章小结	
复习思考题	

第三篇 行政单位会计

第七章 行政单位会计概述	139
第一节 行政单位会计概念、特点及任务	139
第二节 行政单位会计任务、核算原则与会计科目	142
本章小结	
复习思考题	

第八章 行政单位收入与支出的管理与核算	147
第一节 行政单位收入的管理与核算	147
第二节 行政单位支出的管理与核算	154
本章小结	
复习思考题	
第九章 行政单位资产、负债及净资产的管理与核算	167
第一节 行政单位流动资产的管理与核算	167
第二节 行政单位负债的管理与核算	187
第三节 行政单位的净资产的管理与核算	196
本章小结	
复习思考题	
第十章 行政单位会计报表的编制与分析	207
第一节 行政单位会计报表概述	207
第二节 会计报表的编制	209
第三节 会计报表的审核与分析	222
本章小结	
复习思考题	

第四篇 事业单位会计

第十一章 事业单位会计概述	233
第一节 事业单位会计概念、特点	233
第二节 事业单位会计任务、核算原则与会计科目	235
本章小结	
复习思考题	
第十二章 事业单位收入与支出的管理与核算	241
第一节 事业单位收入的管理与核算	241
第二节 事业单位支出或者费用的管理与核算	253

本章小结

复习思考题

第十三章 事业单位资产、负债及净资产的管理与核算 267

第一节 事业单位资产的管理与核算 267

第二节 事业单位负债的管理与核算 300

第三节 事业单位的净资产的管理与核算 314

本章小结

复习思考题

第十四章 事业单位会计报表的编制与分析 332

第一节 事业单位会计报表概述 332

第二节 会计报表的编制 334

第三节 会计报表的分析指标 349

本章小结

复习思考题

附 录

附录一 事业单位财务规则 352

附录二 事业单位会计准则 362

附录三 医院财务制度 369

附录四 高等学校财务制度 385

附录五 中小学校财务制度 396

第一篇

政府与非营利组织会计基础



第一章 政府与非营利组织会计组成体系

第一节 政府与非营利组织会计的概述

一、政府与非营利组织的概念

（一）政府组织的概念

组织就是人们按照一定的目的、任务和形式组建起来的社会群体。社会的类型十分繁杂，可以按照不同的标准对组织进行不同的分类。对于一个现代社会来说，社会组织首先可以分为两大类，即政府组织与非政府组织，其中的非政府组织又可以分为两大类，即营利组织与非营利组织。

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、国家行政机关、国家司法机关。

狭义的政府是指多级国家行政管理机关，即国家行政机关，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。

（二）非营利组织的概念

非营利组织是指运营目的具有非营利性和公益性的特点，不具有物质产品生产和国家事务管理职能，主要以精神产品或各种服务形式向社会提供服务的各类组织机构。这类组织机构包括公立非营利组织和民间非营利组织两大类。

从我国当前的实际情况看，非营利组织主要活跃在以下领域：

- (1) 科技组织, 如研究机构、科协组织等。
- (2) 教育组织, 如幼儿园、小学、中学、大学等。
- (3) 文体组织, 如公共图书馆、文化站、文艺表演团体和体育团体等。
- (4) 传媒组织, 如广播电视台和报纸、杂志社等。
- (5) 健康和福利组织, 如医院、养老院、孤儿院、福利院、儿童保护组织以及红十字会等。
- (6) 宗教组织, 如各类寺庙、教堂等。
- (7) 基金会, 如以教育、医疗卫生、宗教以及以慈善为目的而组织设立的各类基金会。

二、政府与非营利组织会计的概念

(一) 政府会计的概念

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其受托责任的履行情况。由于政府组织与企业组织的显著差别, 政府会计更多地要服务于政府公共财务管理的需要, 所以, 政府会计的内涵也更为丰富。具体而言, 政府会计是按照科学方法, 以货币单位核算、记录、分类、汇总交易和其他有财务特征属性的事件, 以便说明、阐释这些交易、事件与其结果之间的关系的工具。政府会计的重点在于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。政府会计的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。政府会计内容包括三部分, 概括起来可称为“一项制度, 两个体系”, 即政府会计准则体系、政府会计制度体系和政府财务报告制度。

(二) 非营利组织会计的概念

非营利组织会计就是用于确认、计量、记录和报告各类非营利组织财务收支活动及其受托责任履行情况的一种会计类型。作为会计的一个分支, 它与企业会计在会计基础理论方面如会计对象、会计信息质量特征、基本原则、基本假设、会计信息的表达方面有许多相似之处, 但由于其组织目标、财务资源来源、财务资源分配机制、受托责任和业绩考核方面的特征, 使得非营利组织会计又有其特殊性。

三、政府与非营利组织会计的特征

（一）政府会计的特征

政府会计有三个特征：一是政府单位执行统一规范的政府会计准则和会计制度。也就是说，无论是政府的行政部门、非行政部门或是其构成实体等，执行的准则和制度是统一的，不是分类的，如我国政府与非营利组织会计就是分类的，包括总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、基本建设会计等。另外，所有政府单位使用的政府性资金和管理的政府性资产，所有的政府活动形成的财政资源和财政责任，都要纳入政府会计的核算和管理。二是实行政府财务报告制度。政府财务报告制度全面、系统地反映财政预算执行和政府单位的财务活动及财务状况，综合披露政府及政府单位的资产、负债和净资产的真实信息。三是提供科学有效的政府会计信息。政府会计全面、系统、准确地反映政府资产负债状况、政府预算执行情况及政府经济活动状况，这些科学有效的信息有利于立法机关对政府的监督，有利于强化政府的会计责任，有利于政府自身的科学民主决策，有利于推进宏观经济管理。

（二）非营利组织会计的特征

政府与非营利组织的特征是“没有最终委托人的代理人”，不存在所有者权益，一般不受产品市场和资本市场的约束。政府与非营利组织主要通过法律（规）及合同条款、基金会计和预算控制来替代其所缺乏的市场规则，并对组织进行约束和控制。政府与非营利组织的会计恒等式为：

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产（基金余额）}$$

$$\text{收入} - \text{支出} = \text{结余}$$

1. 主体和基金

政府与非营利组织提供的产品或服务不存在竞争性的市场以及没有剩余索取权的情况下，很难明确地制定管理者的业绩评价标准。结果，与政府及非营利组织进行协作而发生交易的主体，只能通过理事机构（各级人大、理事会）中寻求代表和对管理决策施加适当限制的方式来保护自身的利益。因此，政府与非营利组织会计广泛使用基金和基金会计。

基金是拥有自我平衡账户体系的一个财政和会计主体，用于记录现金和

其他财务资源、相关负债、剩余权益或余额及其变动，基金账户的设置应便于遵循特定的法规要求、限定条款和约束条件来开展活动并实现一定目标。政府与非营利组织会计的显著特征是将会计科目划分成多种基金主体，每一种基金主体都与该组织的委托契约所规定的某一种特定公共产品或服务有关，但立法机构或理事会通常会限制基金的使用和基金间的转移。政府与非营利组织会计通过设立基金主体来控制时间限制和用途限定的资源，防止管理当局将各种基金混合在一起使用，确保并证明政府与非营利组织遵守了法律和管理要求。尽管所有的政府与非营利组织都在某种程度上对基金进行了划分，但是政府组织对基金的划分则要严格得多。

由于基金会计的使用，政府与非营利组织存在会计主体和报告主体之分，一个报告主体包含多个会计主体。另外，政务活动中以逐年或逐个项目为基础的会计主体通常不存在“持续经营”假设。

2. 预算、拨款和经费保留款

政府与非营利组织用预算规则替代了其所缺乏的市场规则，预算在政府和非营利组织中发挥了重要的作用。预算由各级人大或政府与非营利组织的理事机构负责批准，是政府与非营利组织的工作计划，对管理当局在各个方面的活动做出了详细专门的指导。预算执行情况的比较信息提供了评价管理当局的受托责任的基准。

详细预算的编制和审批以及将预算纳入政府会计系统，确保了政府的行为能够符合契约缔结主体的期望。经批准的逐项拨款作为可用于该年度每一项目的款项，都记入会计账簿中。由于政府基金的用途是有限制的，为了避免任一账目的支出超过拨款，设置了经费保留款科目进行以控制。会计与控制的这一特征确保组织的理事机构意愿不会由于执行差错或执行意图而受到阻挠。然而，预算抑制了管理者的创造和革新的动力。

3. 财务会计与管理会计的融合

在政府与非营利组织中，财务会计和管理会计不能像企业会计中那样简单地区分。在政府会计中，管理会计指预算和控制，它不只为管理当局服务。预算用来表达公共政策和政治偏好，预算取得宏观经济目标的收入和支出财政政策工具，预算信息为业绩计量提供标杆。预算和会计是很难进行区分的，它们在说明和解除政府的财务受托责任方面是相互促进和相互补充的。

第二节 政府与非营利组织会计规范

一、政府与非营利组织会计的组成体系

(一) 政府与非营利组织会计的发展

经济活动必须要求进行核算，否则无法准确反映其效益与效率，会计的起源正是基于这种社会生产实践的需要。

社会组织按其特征可以分为企业、国家行政机关、事业单位及由公民自愿组成，为实现会员共同自愿，按照其章程开展活动的非营利社会组织。相应地，会计就分为企业会计和政府与非营利组织会计。企业与社会组织采用《企业会计准则》及《企业会计制度》来进行核算，而国家行政机关、事业单位分别遵从《行政单位会计制度》《财政总预算会计制度》《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》，采用政府与非营利组织会计来进行核算。所以，会计就分为企业会计和政府与非营利组织会计两个体系。

企业是以获取利润为其基本目的，因此，作为企业管理重要组成部分的企业会计，要求用权责发生制作为记账基础，正确核算盈亏，为企业实现其获取利润的目的服务，提供企业的获利能力与偿债能力方面的信息，以满足投资者与债权人的决策需要。

政府与非营利社会组织会计则是因政府预算和单位预算管理的需要而产生的，所以是以预算（政府预算和单位预算）管理为中心，以经济和社会事业发展为目的，以预算收支核算为重点，用于核算社会再生产过程中属于分配领域中的各级政府部门、行政单位、非营利组织预算资金运动过程和结果。

在我国，政府与非营利组织会计发端于商代。在西周时，采用单式记账法，并有日成、月要及岁会制度，即日报、月报和年报制度，可见已相当完

善。秦汉时采用了三柱记账法^①，在唐代中期的官厅会计核算中，已有了“四柱”基本名目的运用，开始由“三柱结算法”向“四柱结算法”^②过渡。明清则出现了“龙门账法”^③，标志着中式簿记由单式记账向复式记账的转变。到了清代，会计制度又有新的突破，即在“龙门账”的基础上设计发明了“四脚账法”^④。所以，从政府与非营利组织会计的演变来看，我国政府与非营利组织会计核算也经历了一个从低级阶段走向逐步完善的历程。

1950年，财政部根据原中央人民政府政务院公布的《预算决算暂行条例》和《中央金库条例》提出了建立我国预算会计体系的设想，并于同年12月12日正式制发了《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府暂行单位预算会计制度》，标志着我国第一套适应国家财政经济需要的、崭新的、统一的预算会计制度的建立。预算会计采用了借贷记账法，后来推广“现金收付记账法”及“财产收付记账法”，并于1965年全面推行了“现金收付记账法”。1996年，财政部颁布《事业单位财务规则》，并于1997年1月1日起在全国施行；1997年，财政部又颁布的《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》（试行），于1998年1月1日起正式执行。《行政单位财务规则》于1998年1月19日颁布并实施。通过一系列的完善与改革，形成了纵向按照国家政权结构和行政区域来划分、横向按各级政府所属各部门划分建立的，采用借贷记账法，主要由各级财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和参与预算执行的国库会计、税收征解

① 三柱记账法，即以“入”和“出”为会计记录符号的定式简明会计记录方法。它以“入－出＝余”作为结算的基本公式，又称为“入出（或收付）记账法”。西汉时采用的由郡国向朝廷呈报财务收支簿——“上计簿”可视为“会计报告”的滥觞。南北朝时期，苏绰创造“朱出墨入记账法”，规定以红记出、以墨记入。

② 四柱结算法的基本要素是“旧管”“新收”“开除”“见在”，“旧管”的基本含义即“期初余额（或上期结存）”，“新收”的基本含义即“本期增加额”，“开除”的基本含义即“本期减少额”，而“见在”的基本含义则为“期末余额”。四柱结算的基本公式为“旧管＋新收－开除＝见在”，即今天我们会计账户的等式：期初余额＋本期增加额－本期减少额＝期末余额。古人形象地把它们比喻为支撑大厦的四根支柱，缺一不可，故名“四柱结算法”。

③ 龙门账法是山西人傅山根据唐宋以来“四柱结算法”原理设计出的一种适合于民间商业的会计核算方法，其要点是将全部账目划分为“进”“缴”“存”“该”四大类。“进”指全部收入，“缴”指全部支出，“存”指资产并包括债权，“该”指负债并包括业主投资，四者的关系是：该＋进＝存＋缴，或进－缴＝存－该。也就是说，结账时“进”大于“缴”或“存”大于“该”即为营利。傅山将这种双轨计算盈亏，并检查账目平衡关系的会计方法，形象地称为“合龙门”，“龙门账”因此而得名。

④ 四脚账事实上和复式记账相一致，其要求不论现金收付事项或非现金收付事项（转账事项）都在账簿上记录两笔，即记入“来账”，又记入“去账”，而且来账和去账所记金额必须相等。