



“十二五” 高等教育
财经管理类规划教材

政府与非营利组织会计

ZHENG FU YU FEI YING LI ZU ZHI KUA I J I

初春红 王翠春 朱海妮◎主编

- ▶ 理论与实务相结合，注重对学生举一反三能力的训练。
- ▶ 专业性与通用性相统一，不仅可供财经管理类专业学生使用，也可供其他专业及相关人员自学使用。
- ▶ 知识性与专业性共享注重系统性和全面性的同时，突出专业性和新颖性，追踪国际会计新趋势与新动向，在学习中充满乐趣。

013050655

F810.6-43
38

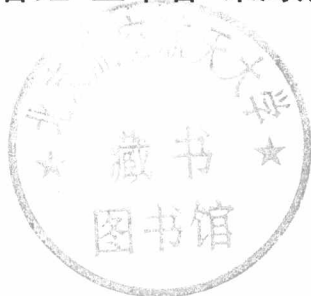


“十二五”高等教育
财经管理类规划教材

政府与非营利组织会计

ZHENG FU YU FEI YING LI ZU ZHI KUA I J I

初春红 王翠春 朱海妮◎主编



北航

C1657622



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

• 北京 •

F810.6-43
38

013020822

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计/初宜红 王翠春 朱海妮主编.

北京: 中国经济出版社, 2013. 6

(“十二五”高等教育规划教材)

ISBN 978 - 7 - 5136 - 1633 - 1

I. ①税… II. ①初…②王…③朱… III. ①单位预算会计—成人高等教育—教材 IV. ①F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 116860 号

责任编辑 伏建全

责任审读 霍宏涛

责任印制 张江虹

封面设计 任燕飞设计工作室

出版发行 中国经济出版社

印刷者 三河市佳星印装有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 787mm × 1092mm 1/16

印 张 21

字 数 420 千字

版 次 2013 年 6 月第 1 版

印 次 2013 年 6 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5136 - 1633 - 1/G · 1781

定 价 38.00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68319116)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68359418 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 68344225 88386794

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,传统的所有经济和社会事务都由政府包办的局面正在发生巨大的转变。国有企业和事业单位积极实施相应的改革,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,与此同时,政府也颁布了一系列的具体政策、措施鼓励和支持行政事业单位的改革。经济环境的变化,促进了会计改革的进程。财政部于1997年提出了预算会计改革方案,制定和颁布了《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》和《财政总预算会计制度》;1998年10月成立的财政部会计准则委员会;2001年推行了“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;2003年,会计准则委员会成功地进行换届改组,改组后的会计准则委员会下设三个专业委员会:会计理论专业委员会、企业会计专业委员会、政府及非营利组织会计专业委员会;政府及非营利组织会计准则委员会于2004年8月制定并发布了《民间非营利单位组织会计制度》,2006年2月制定了《2007年政府收支分类科目》。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,对规范我国政府与非营利组织会计秩序、促进我国政府与非营利组织会计水平的提高必将起到积极作用。

本书共分四篇十七章,研究政府与非营利组织相关的会计问题:

第一篇,总论,包括政府与非营利组织会计概述和基本理论。共分两章,第一章介绍了政府与非营利组织的界定和政府与非营利组织会计准则体系;第二章介绍了政府与非营利组织会计的基本理论。主要研究政府与非营利组织会计目标、会计核算的一般原则、财务会计要素等内容。

第二篇,政府会计,包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。共分九章,第三至五章介绍了财政总预算会计的收入、支出、资产、负债、净资产和财政会计报表等;第六至八章介绍了行政单位会计的收入、支出、资产、负债、净资产和会计报表等;第九至十一章介绍了事业单位会计的收入、支出、资产、负债、净资产和会计报表等。

第三篇,民间非营利组织会计。共分三章。第十二至十四章介绍了民间非营利组织的收入、费用、资产、负债、净资产和会计报表等。

第四篇,预算会计改革专题。共分三章。第十五章介绍了国库收付制度,第十六章介绍了政府采购,第十七章介绍了部门预算。

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预算会计内容、

方法在进一步完善,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的准则体系是一个长期而艰巨的任务。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和会计实务。

本书突出了政府与非营利组织会计内容上的新颖性和前瞻性,对研究政府与非营利组织具有一定的参考价值,可作为高等院校会计、财务管理、审计专业教材和行政事业及民间非营利单位会计人员的教材和必备参考书。

本书主要由山东经济学院从事多年预算会计教学经验的教授、副教授编写,山东经济学院王翠春教授、初宜红教授、朱海妮讲师任主编,王翠春教授、初宜红教授对全书进行了修改和总纂。

《政府与非营利组织会计》在编写过程中,参考了大量相关的中外文资料,参考文献在教材末页做了附注,在此向有关作者表示感谢。本教材在规划、编写和出版过程中得到了山东经济学院会计学院和成教学院的领导、同人的大力支持和帮助,在此表示衷心的感谢。

尽管我们做了很大的努力,但由于水平所限,本书难免会存在一些不足甚至错误,敬请有关专家、学者和广大读者给与批评指正。

政府与非营利组织会计编写组

2013年5月

目 录

第一篇 总论	1
第一章 政府与非营利组织会计概述	3
【复习思考题】	6
第二章 政府与非营利组织会计基本理论	7
第一节 政府与非营利组织会计基本功能与目标	7
第二节 政府与非营利组织会计核算前提	9
第三节 政府与非营利组织会计核算基本原则	11
第四节 政府与非营利组织会计要素	14
【复习思考题】	16
第二篇 政府会计	17
第三章 财政总预算会计收入、支出和净资产	19
第一节 财政总预算会计概述	19
第二节 财政总预算收入概述	22
第三节 财政总预算收入	29
第四节 财政总预算支出概述	34
第五节 财政总预算支出	37
第六节 财政总预算净资产	42
【复习思考题及习题】	46
第四章 财政总预算资产和负债	50
第一节 财政总预算资产	50

第二节 财政总预算负债·····	57
【复习思考题及习题】·····	60
第五章 财政总预算会计报表 ·····	62
第一节 财政总预算会计报表概述·····	62
第二节 资产负债表·····	66
第三节 预算执行情况表·····	68
第四节 财政周转金报表·····	79
【复习思考题】·····	81
第六章 行政单位收入和支出 ·····	82
第一节 行政单位会计概述·····	82
第二节 行政单位收入·····	85
第三节 行政单位支出·····	88
【复习思考题及习题】·····	96
第七章 行政单位资产、负债和净资产 ·····	98
第一节 行政单位资产·····	98
第二节 行政单位负债·····	103
第三节 行政单位净资产·····	107
【复习思考题及习题】·····	108
第八章 行政单位会计报表 ·····	110
第一节 行政单位会计报表概述·····	110
第二节 行政单位会计报表·····	112
【复习思考题及习题】·····	120
第九章 事业单位收入和支出 ·····	122
第一节 事业单位会计概述·····	122
第二节 事业单位收入·····	126
第三节 事业单位支出·····	133
【复习思考题及习题】·····	143

第十章 事业单位资产、负债和净资产	146
第一节 事业单位资产	146
第二节 事业单位负债	157
第三节 事业单位净资产	165
【复习思考题及习题】	171
第十一章 事业单位会计报表	175
第一节 事业单位会计报表概述	175
第二节 事业单位年终清理与结账	177
第三节 事业单位会计报表	178
【复习思考题及习题】	187
第三篇 民间非营利组织会计	189
第十二章 民间非营利组织会计收入、费用和净资产	191
第一节 民间非营利组织会计概述	191
第二节 民间非营利组织收入	193
第三节 民间非营利组织费用	203
第四节 民间非营利组织净资产	207
【复习思考题及习题】	210
第十三章 民间非营利组织资产和负债	213
第一节 民间非营利组织资产	213
第二节 民间非营利组织负债	243
【复习思考题及习题】	250
第十四章 民间非营利组织财务会计报告	253
第一节 财务会计报告概述	253
第二节 资产负债表	255
第三节 业务活动表	259
第四节 现金流量表	262
第五节 会计报表附注和财务情况说明书	270
【复习思考题及习题】	271

第四篇 预算会计改革·····	273
第十五章 国库收付制度·····	275
【复习思考题及习题】·····	283
第十六章 政府采购·····	285
【复习思考题及习题】·····	289
第十七章 部门预算·····	290
【复习思考题】·····	294
复习思考题及习题答案·····	295
主要参考文献·····	325

第一篇 总论

【内容简介】 本篇主要介绍了政府与非营利组织会计概述和基本理论。共分两章,第一章介绍了政府与非营利组织的界定和政府与非营利组织会计准则体系;第二章介绍了政府与非营利组织的基本理论。主要研究政府与非营利组织会计目标、会计核算的一般原则、财务会计要素等内容。

【教学目的和要求】 通过分析政府与非营利组织会计与企业会计的本质区别,从整体上了解政府财政资金的来源与运用,以及与行政单位、事业单位和民间非营利组织的资金划拨等关系。要求了解政府与非营利组织的界定标准;理解政府与非营利组织会计的特点;掌握政府与非营利组织会计准则体系、会计目标、记账基础、会计核算的前提、会计核算的原则以及会计要素及其各要素之间的关系。

第一章 政府与非营利组织会计概述

【内容简介】 本章介绍了政府与非营利组织的界定和政府与非营利组织会计准则体系。介绍了政府与非营利组织的界定、概念和特点;以及政府与非营利组织会计制度的演变和我国政府与非营利组织会计准则体系等。

【教学目的和要求】 本章目的是通过政府与非营利组织的特点和界定标准,使会计人员能够确定政府与非营利组织,并了解政府与非营利组织会计准则的演变和构建体系。要求了解政府与非营利组织的界定标准;理解政府与非营利组织的概念和特点;掌握政府与非营利组织会计准则体系。

一、政府与非营利组织的概念和特点

政府与非营利组织是不以营利为目的的组织。在我国主要指政府部门、行政单位、事业单位及其民间非营利单位。

政府与非营利组织与营利组织(企业)相比较,有诸多的相同或相似之处,但也有自身显著的特点:

1. 非营利性。即政府与非营利组织不必向他们的所有者即资财的提供者分配利润。政府与非营利组织对外提供服务或商品往往并不追求收益,甚至不收费,主要是按照财务资源和其他资源提供者的期望和要求提供尽可能多的服务或商品。相应地,财务管理的重点放在如何谋求并合理使用财务资源,如何保证预算得到贯彻执行并努力保持足够的流动性和支付能力,而不像企业那样去致力于利润或每股净收益的提高上。

2. 公益性。即非营利组织服从于公共目的,为公众奉献。政府与非营利组织所追求的是公共利益,即全体居民的共同利益,以实现政府的公共职能为目的。例如行政事业单位向社会提供的服务等。

3. 组织约束性。即政府与非营利组织必须严格地遵守财政指令和财经纪律。以营利为目的的企业通常是按照其追求利润或财富最大化的目标,通过市场竞争来开展其生产经营活动,他们有适用于自身的一套运行规则。而政府与非营利组织不但有各自非营利性的既定目标,而且服务领域具有独占性且不存在竞争性的公开市场,同时由于资金的来源具有独特的渠道(税收、捐赠、财政拨款等),为了有效地使用资金,政府与非营利组织不仅要受《会计法》等法律法规的约束,而且还受财经纪律和财政部门规定的各项制度的严格约束。

二、政府与非营利组织的界定标准

我国的会计准则、会计制度对政府与非营利组织的界定没有明确的规定,只是在2004年8月财政部颁布的《民间非营利组织会计制度》中规定了民间非营利组织应当同时具备以下三个特征:

1. 该组织不以营利为宗旨和目的;
2. 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;
3. 资源提供者不享有该组织的所有权。

美国财务会计准则委员会在1980年12月发布的财务会计概念公告第4辑《非营利组织编制财务报告的目的》中指出,非营利组织的主要特征有:

1. 大部分资财来源于资财的供给者,他们不期望收回或据以取得经济上的利益;
2. 业务运营的目的,主要不是为了获取利润或利润等同物而提供产品或劳务;
3. 不存在可以出售、转让、赎回,或一旦机构清算,可以分享剩余资财的明确的所有者利益。

按照政府与非营利组织所提供的服务活动或者职能的不同,我国通常将政府与非营利组织划分为以下几类:

1. 政府单位,包括各级政府、立法机关、检察机关、审判机关和军队等;
2. 教育组织,包括幼儿园、中小学、职业技术学校以及高等院校等;
3. 卫生福利组织,包括医院、疗养院、儿童保护组织等;
4. 宗教组织和机构;
5. 慈善组织和机构;
6. 各种基金会;
7. 其他。

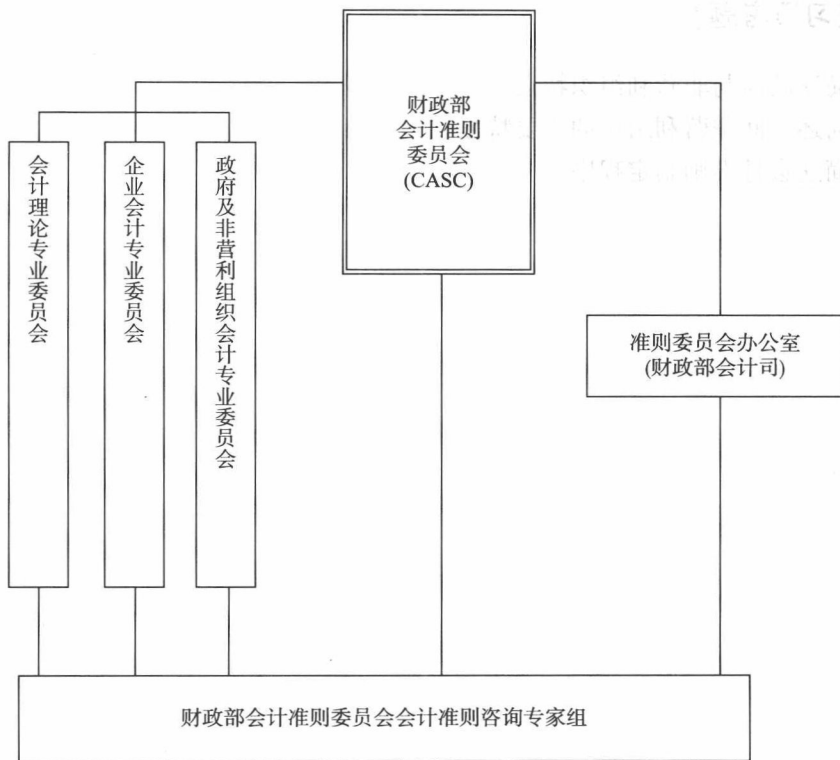
三、政府与非营利组织会计准则

(一)政府与非营利组织会计准则的演变

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》提出了建立我国预算会计体系的设想,并于当年12月12日正式颁布了《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府单位预算会计制度》,它是与当时我国的高度集中、统收统支的计划经济模式相适应的,同时又是第一次系统地、完整地确立了我国预算会计的基本框架体系。随着我国进入有计划的商品经济时代,1988年8月财政部对1965年颁布的《行政事业单位总预算会计制度》进行了全面修订,为我国各级事业单位实现从“统收统支、高度集中统一的管理”体制向“统一领导、分级管理”体制的转变,促进各项事业的发展,发挥了积极的作用。1994年以后,我国进入社会主义市场经济体制阶段,迫切要求按照市场经济体制的模式进行改革,财政部制定了一系列新预算会计制度,《事业单位财务规则》(于1997年1月1日执行)、《事业单位会计准

则》(试行)、《事业单位会计制度》、《财政总预算会计制度》、《行政单位财务规则》、《行政单位会计制度》,并于 1998 年 1 月 1 日起在全国范围内统一实施。

为了进一步制定和完善中国的会计准则,1998年10月成立的财政部会计准则委员会,为会计准则的建立和完善提供了大量具有建设性的咨询意见,发挥了积极的作用。进入21世纪,经济全球化和资本跨国、跨地区流动已经成为当今世界经济发展的重要特征,要适应社会主义市场经济体制,必须进一步完善我国会计准则。2003年,财政部会计准则委员会成功地进行了换届改组,改组后的会计准则委员会下设三个专业委员会(见图1-1):会计理论专业委员会、企业会计专业委员会、政府及非营利组织会计专业委员会。政府及非营利组织会计准则委员会于2004年8月制定并发布了《民间非营利组织会计制度》,2006年2月制定了《2007年政府收支分类科目》。至此,形成了一套既适合我国国情又符合国际通行做法、较为规范合理的政府与非营利组织会计的准则体系。



的国家选用会计准则来规范政府与非营利组织会计工作。

为了构建一个既符合我国国情又符合国际惯例的政府与非营利组织会计准则体系,许多学者提出了建议和看法。他们认为,我国政府与非营利组织会计准则体系应由基本准则和具体准则构成。基本准则主要包括:界定政府与非营利组织会计的主体、核算对象、核算范围、会计要素、记账基础、核算原则、计价方法、财务报表种类及内容、财务报告的基本要求等重大事项,起到一个概念框架的作用。具体准则是以基本准则为依据,对政府与非营利组织会计各项核算业务和报告事项作出的具体规定,是对政府与非营利组织会计目标的具体落实。政府与非营利组织的具体准则大体上应包括三类:第一类是有关政府与非营利组织财务报告的准则;第二类是政府与非营利组织一般交易事项的准则,如收入、支出、投资、折旧等;第三类是有关特殊交易事项的准则,如外汇交易等。

【复习思考题】

1. 简述政府与非营利组织特点。
2. 简述民间非营利组织的主要特征。
3. 简述会计准则制定程序。

第二章 政府与非营利组织会计基本理论

【内容简介】 本章介绍了政府与非营利组织会计的概念框架,共分四节。第一节介绍了政府与非营利组织会计的基本功能与目标;第二节介绍了政府与非营利组织会计核算前提;第三节介绍了政府与非营利组织会计核算基本原则;第四节介绍了政府与非营利组织会计要素。

【教学目的和要求】 本章的目的是培养学生掌握政府与非营利组织会计核算的基本理论、会计要素等政府与非营利组织会计的概念框架。要求理解政府与非营利组织会计目标、会计核算前提和原则;掌握政府与非营利组织会计要素及会计平衡等式。

第一节 政府与非营利组织会计的基本功能与目标

一、政府与非营利组织会计的基本功能

要了解政府与非营利会计的目标,首先必须掌握会计在政府与非营利组织中的基本功能。会计的功能,或者称为职能,是指会计在一个单位或者经济组织运转中能够和应该发挥的作用。对各种经济活动组织会计核算的是会计的基本功能,在此基础上,对经济活动实施必要的会计监督也是会计义不容辞的责任。

所谓会计核算,是对各单位的各种经济活动进行反映和价值量上的确定,也即对政府与非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合地记录、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必要的会计信息。

在从事核算工作的过程中,会计可以利用自己的优势和手段,对单位的经济活动和财务收支实施必要的监督。换言之,会计监督职能就是在全面系统地反映经济活动的同时,对交易或事项是否符合法律、法规的要求,是否符合经济规律的要求,是否符合政府与非营利组织的章程、规划和目标进行监测、考核和控制。

由会计工作的特点决定了会计监督体现为大量的对经济活动进行的事中和事后监督,与此同时,会计还要实行必要的事前监督。通过对会计资料的分析检查,找出差距,采取措施,从而在事前有目的地控制经济活动的进程。

会计核算和会计监督二者相辅相成,不可分割。核算是监督的前提,监督是核算

的保证。二者紧密结合,才能切实提供真实客观的会计信息,才能有效地对组织实施管理,不断提高组织的社会和经济效益。

二、政府与非营利组织会计的目标

会计目标是在一定历史环境下,人们通过会计实践活动期望达到的结果,即提供高质量的会计信息。

由会计的基本功能决定了会计实际上是一个具有生成和提供会计信息的信息系统。因此,会计工作的首要和基本的目标,就是向与组织的利益相关者提供有用的会计信息。正确地理解会计的目标,具体要把握三点:一是会计信息的使用对象,即谁需要会计信息;二是会计信息的内容,或者说信息使用者需要哪些方面的会计信息;三是会计信息的质量特征,即提供怎样的会计信息。

(一)会计信息的使用者

政府与非营利组织是市场经济条件下的产物,随着市场经济体制的完善及市场经济的深入发展,政府与非营利组织会计信息的使用者越来越多,对信息的要求越来越高,日益呈多元化的趋势。政府与非营利组织信息的使用者主要包括:

1. 政府与非营利组织基本资源的提供者。政府与非营利组织基本资源的提供者主要是社会公众(纳税人、组织的捐赠者、会员、公共财产的受益人)。政府与非营利组织的类型多种多样,其纳税人、捐赠者、会员的身份也表现为多种多样,可能是各种各样的法人,可能是慈善家,也可能是普通的公民个人;从地域上看,这些法人或自然人可能来自于当地,也有可能来自于全国各地,甚至可能来自于境外、国外或者是国际组织。无论他们的身份如何,他们关心的是相同的,他们需要了解所提供的资财能否为政府与非营利组织开展业务活动所服务,或者能否保证按照资财提供者的意愿发挥该资产应有的服务潜力,等等。

2. 政府与非营利组织的服务对象。正是服务对象的需求才导致了各种政府与非营利组织存在的必要性,而且,一般而言,服务对象也会向组织提供这样或那样的经济资源。服务对象有权利也有责任按照组织章程或者是服务契约的要求,了解组织的资源使用情况,掌握组织的业务开展情况,监督组织的运转情况。基于这些需要,非营利组织的服务对象有必要使用组织的会计信息。

3. 政府与非营利组织的债权人和其他资源的提供者。政府与非营利组织无论规模大小,都会有一系列的债权人和其他的资源提供者。政府与非营利组织需要向银行借款,需要其他各种形式的融资,需要在购买商品和劳务的过程中形成赊欠。这些资源的提供者,特别是债权人,都非常关心政府与非营利组织的债务偿还能力,关心政府与非营利组织对利息等使用费用的支付能力。

4. 政府与非营利组织的管理者。政府与非营利组织的经营管理当局要对该组织的运营负责,他们就会关心该政府与非营利组织所支配的资源利用是否合理,关心该组织是否按照组织规定的章程运行,是否实现预期目标预期目标的实现程度,关心业务活动的发展趋势和财务收支的情况,关心该政府与非营利组织下一步的走势。政府与非营利组织经营管理者需要根据会计所提供的过去情况的财务信息,总结经验,