

高等学校经济与管理类专业“十三五”系列规划教材·应用型



政府与非营利组织会计

主编 胡霞 姚欢



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

高等学校经济与管理类专业“十三五”系列规划教材·应用型

政府与非营利组织会计

主 编 胡 霞 姚 欢

副主编 朱运敏 罗仁风



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/胡霞,姚欢主编. —武汉:武汉大学出版社,2018.1

高等学校经济与管理类专业“十三五”系列规划教材. 应用型

ISBN 978-7-307-19614-8

I. 政… II. ①胡… ②姚… III. ①单位预算会计—高等学校—教材 ②非营利组织—会计—高等学校—教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 200354 号

责任编辑:邓 瑶 责任校对:李 晶 装帧设计:张希玉

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:whu_publish@163.com 网址:www.stmpress.cn)

印刷:武汉市江城印务有限公司

开本:720×1000 1/16 印张:19 字数:340 千字

版次:2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-19614-8 定价:45.00 元

版权所有,不得翻印;凡购我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

前 言

随着社会经济的发展,政府与非营利组织在社会经济中发挥着重要作用。政府与非营利组织会计在会计学专业课程体系中是一门重要的专业课程。本教材根据 2015 年 1 月 1 日起新施行的《中华人民共和国预算法》,依据最新修订的《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》《政府会计准则》《行政事业单位内部控制规范(暂行)》等相关法律制度规定,对政府与非营利组织会计理论和实务进行修订和更新,系统介绍了政府与非营利组织的基本理论,基本方法及业务处理实务。

本教材分为五编,共十三章,以政府与非营利组织会计的管理与核算方法为主线来展开,包括财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计等四类会计主体的管理与核算。一方面,从会计系统的管理着眼,详细讲述了政府与非营利组织各会计要素的管理要求;另一方面,从会计信息的需求出发,系统阐述了政府与非营利组织会计确认、计量、记录与报告的全过程。同时穿插大量案例,使理论、准则、制度和实务融为一体。

本教材适用于高等院校会计学专业和其他经济管理类专业的本科和专科学生,以及具有一定会计基础的会计理论和实务界的人士,同时,可作为在职财会人员尤其是预算会计在职人员业余时间进修使用的参考资料。

本教材由四川大学锦江学院会计学院胡霞、姚欢担任主编,并由其负责全书框架设计及修改、总撰,由四川大学锦江学院会计学院朱运敏、罗仁风担任副主编。其中,胡霞编写第二、三、四章,朱运敏编写第五、六、七章,罗仁风编写第八、九、十章,姚欢编写第一、十一、十二、十三章。

本教材配有二维码链接和教材课件,对教材的主要内容提供学习指导,并为教材中的思考题提供参考答案。任课老师可发邮件至 doudou1983715@sohu.com 联系索取。

由于编者的学识和时间限制,本书难免存在不足与疏漏,恳请读者批评指正。

编 者

2017 年 11 月

目 录

第一编 总论

第一章 政府与非营利组织会计概述	(2)
第一节 政府与非营利组织会计的概念及组成体系	(2)
第二节 政府与非营利组织会计的目标与核算特点	(5)
第三节 政府与非营利组织会计的要素和平衡等式	(8)

第二编 财政总预算会计

第二章 财政总预算会计概述	(12)
第一节 财政总预算会计的概念	(12)
第二节 财政总预算会计的特点	(15)
第三节 财政总预算会计科目设置	(17)
第三章 财政总预算会计管理与核算	(21)
第一节 财政总预算会计资产的管理与核算	(21)
第二节 财政总预算会计负债的管理与核算	(37)
第三节 财政总预算会计收入的管理与核算	(43)
第四节 财政总预算会计支出的管理与核算	(53)
第五节 财政总预算会计净资产的管理与核算	(62)
第四章 财政总预算会计报表	(70)
第一节 财政总预算会计报表概述	(70)
第二节 财政总预算会计报表编制	(73)

第三编 行政单位会计

第五章 行政单位会计概述	(80)
第一节 行政单位会计的概念	(80)
第二节 行政单位会计的特点	(81)
第三节 行政单位会计科目设置	(83)
第六章 行政单位会计的管理与核算	(87)
第一节 行政单位资产的管理与核算	(87)
第二节 行政单位负债的管理与核算	(120)
第三节 行政单位收入的管理与核算	(126)
第四节 行政单位支出的管理与核算	(129)
第五节 行政单位净资产的管理与核算	(133)
第七章 行政单位会计报表	(146)
第一节 行政单位会计报表概述	(146)
第二节 行政单位会计报表的编制	(148)

第四编 事业单位会计

第八章 事业单位会计概述	(156)
第一节 事业单位会计的概念	(156)
第二节 事业单位会计的特点	(157)
第三节 事业单位会计科目设置	(157)
第九章 事业单位会计的管理与核算	(162)
第一节 事业单位资产的管理与核算	(162)
第二节 事业单位负债的管理与核算	(197)
第三节 事业单位收入的管理与核算	(207)
第四节 事业单位支出的管理与核算	(217)
第五节 事业单位净资产的管理与核算	(225)
第十章 事业单位会计报表	(239)
第一节 事业单位会计报表概述	(239)
第二节 事业单位会计报表的编制	(240)

第五编 民间非营利组织会计

第十一章	民间非营利组织会计概述	(250)
第一节	民间非营利组织会计的概念	(250)
第二节	民间非营利组织会计的特点	(251)
第三节	民间非营利组织会计科目设置	(252)
第十二章	民间非营利组织会计的管理与核算	(256)
第一节	民间非营利组织资产的管理与核算	(256)
第二节	民间非营利组织负债的管理与核算	(263)
第三节	民间非营利组织收入的管理与核算	(265)
第四节	民间非营利组织费用的管理与核算	(276)
第五节	民间非营利组织净资产的管理与核算	(280)
第十三章	民间非营利组织会计报表	(285)
第一节	民间非营利组织会计报表概述	(285)
第二节	民间非营利组织会计报表的编制	(286)



数字资源目录

第一编

总 论

第一章 政府与非营利组织会计概述

【内容提要】

本章主要内容包括政府与非营利组织会计的概念、组成体系、目标、核算特点、要素、平衡等式。本章的教学重点是政府与非营利组织会计的概念、特点及组成体系,教学难点是政府与非营利组织会计的核算特点。

【能力要求】

通过本章的学习,学生应形成对政府与非营利组织会计的整体认识,了解民间非营利组织会计的核算特点,理解政府与非营利组织会计、企业会计的区别,为本书后续学习奠定基础。

第一节 政府与非营利组织会计的概念及组成体系

一、政府与非营利组织会计的概念

(一)政府与非营利组织

政府是指制定和实施公共决策,实现有序统治的机构。它泛指各类国家公共权力机关,包括一切依法享有制定、执行和贯彻法律,以及解释和应用法律的公共权力机构,即通常所谓的立法机构、行政机构和司法机构等。本书中的“政府”包含两个层次:一是政权政府,指为辖区公民承担广泛受托责任的一级政权的政府,包括中央政府、各省(直辖市、自治区及特别行政区)政府、各地市政府、各县(市、区)政府以及各乡镇政府,这一层次反映了国家政府的垂直构成;二是行政单位,具体为辖区公民履行受托责任的政府办事机构或行政单位,即管理国家事务、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,包括国家立法机关、行政机关、司法机关等。

非营利组织是指在政府部门(第一部门)和以营利为目的的企业(第二部门)之外的一切志愿团体、社会组织或民间协会,是介于政府与营利性企业之间的“第三部门”。非营利组织不以营利为目的,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公众提供服务。这类组织机构包括公立非营利组织(事业单位)和民间非营利组织两大类。



立法机关、行政
机关和司法机关

(二)政府与非营利组织会计

政府与非营利组织会计是会计学基本原理在政府与非营利组织中的运用,是以货币为主要计量单位,对政府和非营利组织的经济业务活动或会计事项进行记录、核算、反映和监督的一种专门技术方法和专门管理活动,借以加强预算管理和财务管理,提高资金的使用效益,是与营利性企业会计相并列的会计学两大分支之一。



非营利组织的
分类

二、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组成与划分

政府与非营利组织会计主要由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、民间非营利组织会计组成(图 1-1)。目前,对于政府与非营利组织会计主要有两种划分方法。



会计学
两大分支

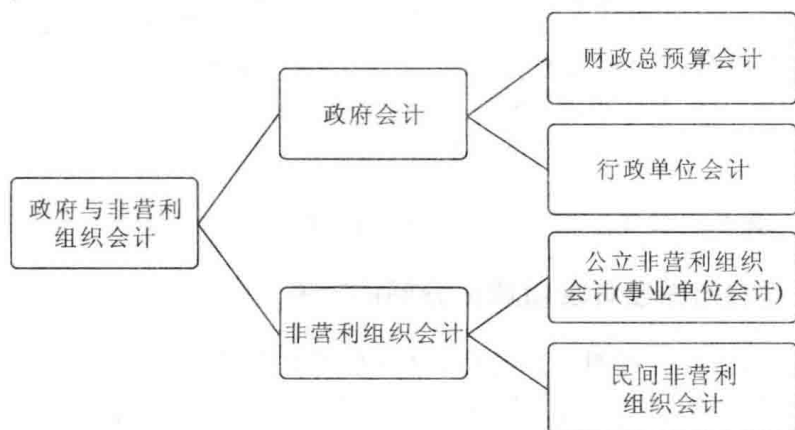


图 1-1 政府与非营利组织会计组成体系

1. 政府会计与非营利组织会计

一般情况下,将政府及非营利组织会计分为政府会计和非营利组织会计两个部分。

政府会计一般是指财政总预算会计和行政单位会计。在我国推行国库单一账户制度后,财政部门对财政收支资金实施全过程管理,各行政单位只是政府的组成部分,其所有资金都是财政资金,都要通过国库单一账户收付,其资金活动已通过财政总预算会计反映,因此财政总预算会计和行政单位会计是总括和明细的关系,二者共同构成政府会计。非营利组织会计一般是指公立非营利组织会计(事业单位会计)和民间非营利组织会计。

2. 预算会计与民间非营利组织会计



我国是以公有制为主体的社会主义市场经济国家,财政预算实行“统一领导、分级管理”的体制。我国现行预算会计体系,主要包括财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计,并将三者合称为“预算会计”。预算会计是政府与非营利组织会计的最主要组成部分,与民间非营利组织会计一起构成政府与非营利组织会计

预算会计 (图 1-2)。

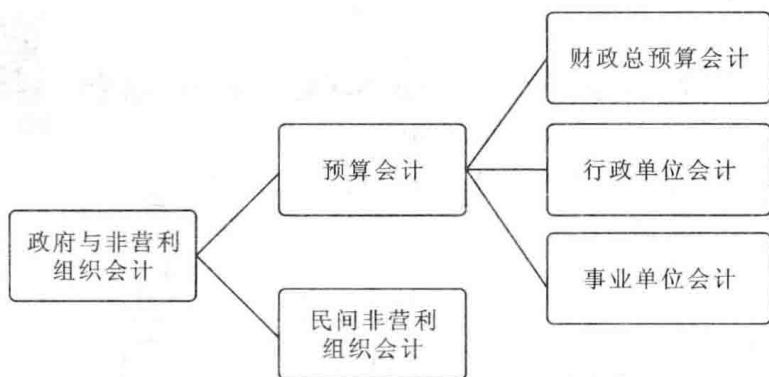


图 1-2 政府与非营利组织会计组成体系

(二)政府与非营利组织会计各组成部分间的关系

在政府与非营利组织会计各组成部分中,财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计之间存在密切的关系。其中,财政总预算会计居主导地位。财政总预算会计在业务上指导行政单位会计和事业单位会计。同时,财政总预算会计信息与行政单位会计信息、事业单位会计信息存在密切关系。财政总预算会计向行政单位或事业单位拨款,财政总预算会计形成预算支出,行政单位会

计和事业单位会计形成预算收入。民间非营利组织会计相对较独立。尽管如此,民间非营利组织会计在接受政府补助时,财政总预算会计信息和民间非营利组织会计信息也会相互联系。

第二节 政府与非营利组织会计的目标与核算特点

一、政府与非营利组织会计的目标

政府与非营利组织会计的目标是人们通过会计实践活动期望达到的结果,是向与组织的利益相关者提供有用的会计信息。为了分析政府与非营利组织会计目标,首先要了解会计信息的使用对象,即谁需要会计信息;其次需要了解会计信息的内容与质量,即信息使用者需要哪些方面的会计信息以及可以提供怎样的会计信息。

(一)政府与非营利组织会计信息的使用者

政府与非营利组织会计信息的使用者非常广泛,主要包括以下几类:

(1)政府及非营利组织服务的使用对象。政府的服务对象是社会公众、企业组织;非营利组织的服务对象相对比较固定,如各类学校的服务对象主要是受教育者,医院的服务对象主要是病人。

(2)资源提供者。如纳税人、服务费付款人、捐赠人等。纳税人依法纳税,服务对象交纳服务费,捐赠人无偿捐赠。他们虽不求回报,但都关心财务资源使用的效果、效益以及税务负担的合理性。

(3)立法及监督机构。如我国的各级人民代表大会及其代表(国外为议会及议员)、各级审计机关、非营利组织的董事会及其他监督机构等。他们代表全体人民或利益关系者的利益,了解、监督政府及非营利组织财务资源的使用情况及管理当局的廉政、勤政等情况,以便做出各种相关的经济、政治决策。

(4)上级主管部门,包括上级政府、非营利组织主管部门等。它们代表政府对所属下级政府及非营利组织受托责任的履行情况及财务业绩等做出评价,并据此制定有关的宏观政策和措施。

(5)其他使用者。如经济和财务分析师、媒体、工会组织、职工(政府机构的公务员)等。

(二) 政府与非营利组织会计的两种主要目标

政府与非营利组织会计主要是为了实现受托责任性目标和决策有用性目标。

1. 受托责任性目标

受托责任性目标即受托责任观的会计目标。政府及非营利组织会计主体的管理当局与资源提供者、其他财务报告使用者之间存在着广泛的受托与委托关系,承担着政治的、经济的和社会的受托责任。从资源提供者的角度来说,他们将资源委托给受托人,总是希望受托人按照其预期的目标有效地管理和使用这些资源,受托人(或代理人)就负有按委托人的意愿有效利用资源的责任。

2. 决策有用性目标

决策有用性目标即决策有用观的会计目标。政府与非营利组织不以营利为目的,他们的受托责任和受托业绩主要反映为资源保管和资源使用效率、效果等。由于政府与非营利组织的资源必须按照预算、法律规章、行政法令、合同协议限定的用途或目的使用,其受托责任就具体化为对具有专门用途的资源进行保管,并用于特定的目的或活动,以产生一定的效率或效果。

政府与非营利
组织会计的
具体目标



二、政府与非营利组织会计的核算特点

相对于营利性企业会计而言,政府与非营利组织会计的主要特点如下:

(一) 政府与非营利组织会计具有公共性、非营利性

公共性是指作为政府与非营利组织的会计主体,如政府财政部门、行政单位、事业单位、民间非营利组织属于公共部门,它们以实现公共职能为目的,以公共资金为核算对象,以公共义务为核算依据,以公共业务成果为主要考核指标。

非营利性是指政府与非营利组织的会计主体是不以营利为目的的。由于政府与非营利组织的资金主要直接或间接来自纳税人及其他出资者,资源提供者向政府及非营利组织提供的资源不属于投资范畴,其目的也不是获得提供资源的回报,所以,这些为政府与非营利组织提供资金的组织就没有需要支付股利的股东,也就没有获利动机。况且,大部分政府与非营利组织以服务于社会、服务于公众为宗旨,他们提供的精神产品或社会福利服务都是人民生活或社会发展必不可少的,大部分的业务活动都是非营利性的。

(二)政府与非营利组织会计的会计核算方法与预算管理要求紧密结合

政府与非营利组织的财务资源主要来源于税收、捐赠等非交换交易,政府与非营利组织的接受者与政府与非营利组织本身之间的交易也属于非交换交易,因而,政府与非营利组织在使用财务资源时需要受到来自纳税人、捐赠人等财务资源提供者的约束。这种约束主要表现为政府与非营利组织需要编制预算,编制的预算需要经过诸如人民大会、捐赠者等批准。对于经批准后的预算,政府与非营利组织需要严格执行。政府与非营利组织会计需要如实反映经批准的预算的执行情况,以满足纳税人、捐赠者、社会公众及其代表等政府与非营利会计信息使用者对会计信息的要求。

(三)政府与非营利组织会计一般不进行盈亏核算,着重核算资金的收支结余

政府与非营利组织会计不以营利为目的,政府财政部门 and 行政单位预算的收入和支出,一般没有直接的相互配比关系,其收支差额不能反映单位的经营状况,只能反映单位资金使用的余缺,所以一般不核算成本,不计算盈亏;在事业单位和民间非营利组织中的收入和支出,有的有较紧密的配比关系,有的则无严格的配比关系,而且大多数的事业单位和民间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,在事业单位和民间非营利组织中也不进行盈亏核算,只进行收支结余的核算。这里需要指出,在某些事业单位与民间非营利组织中,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,但是仅有少数单位实行。

(四)政府与非营利组织会计采用双重核算基础

在财政总预算会计和行政单位会计中,为了如实反映当期预算收入和预算支出的货币金额,平衡当期的货币收入,一般采用收付实现制这种核算基础;在事业单位会计中,非营利业务部分原则上采用收付实现制,营利业务部分原则上采用权责发生制;而民间非营利组织会计为了对收入、支出进行配比核算,考核业务成果,同时也为了充分反映单位财务活动中的权利和义务,原则上采用权责发生制。

(五)政府与非营利组织会计的部分业务采用双分录的会计处理方法

在财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计中,为达到反映单位财务状况和预算执行情况的双重要求,对于同时涉及财务状况变化和预算执行情况

变化,并且两者的变化情况存在差异的经济业务或事项,采用双分录的会计处理方法,即在为涉及预算执行情况变化的经济业务或事项编制相应的会计分录的同时,为涉及财务状况变化的相同经济业务或事项编制相应的会计分录。另外,双分录的会计处理方法还表现为只涉及财务状况表变化、不涉及预算执行情况变化的经济业务或事项,以及只涉及预算执行情况变化、不涉及财务状况变化的经济业务或事项,也需要为此类经济业务或事项编制反映财务状况变化的会计分录,或编制反映预算执行情况变化的会计分录。

第三节 政府与非营利组织会计的要素和平衡等式

一、政府与非营利组织会计的要素

政府与非营利组织会计的要素主要包括资产、负债、净资产、收入、支出(费用)。其中,资产、负债、净资产、收入是共同的要素。财政总预算会计和行政单位会计由于一般实行收付实现制,因而使用支出要素。民间非营利组织会计使用权责发生制,因此使用费用要素。事业单位采用权责发生制和收付实现制两种核算基础。其中,公立医院实行权责发生制,使用费用要素;其他事业单位一般实行收付实现制,使用支出要素。

政府与非营利组织会计的资产、负债、收入、支出(费用)都有特定的内涵。但净资产没有特定的内涵,净资产是指资产减去负债的差额。政府与非营利组织财务资源的提供者不能对政府与非营利组织的净资产提出进行分配的要求。政府与非营利组织没有明确的所有者权益,因而无所有者权益要素。

由于政府与非营利组织不以营利为目的,政府与非营利组织会计没有利润要素。政府与非营利组织会计也不设收支结余要素,因为收支结余通常不作为考核政府与非营利组织财务业绩的重要指标。

二、政府与非营利组织会计的平衡等式

政府与非营利组织会计的平衡等式包括:

1. 静态会计要素的平衡等式

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

2. 动态会计要素的平衡等式

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

3. 会计要素的综合平衡等式

政府与非营利组织的收入减去费用后的差额为结转或结余。结转或结余

是净资产的组成部分。民间非营利组织会计的收入减去费用后的差额直接作为净资产处理。因而将静态会计要素的平衡等式和动态会计要素的平衡等式综合起来,得到此时的各会计要素的综合平衡等式为:

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

整理为:

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



知识归纳

(1) 政府与非营利组织会计是以货币为主要计量单位,对政府和非营利组织的经济业务活动或会计事项进行记录、核算、反映和监督的一种专门技术方法和专门管理活动。

(2) 政府与非营利组织会计的组成体系可以划分为两种,即政府会计和非营利组织会计、预算会计和民间非营利组织会计。

(3) 政府与非营利组织会计的信息使用者主要包括政府及非营利组织服务的使用对象、资源提供者、立法及监督机构、上级主管部门、其他使用者等。政府与非营利组织会计的目标主要是实现受托责任性目标和决策有用性目标。

(4) 政府与非营利组织会计主要有以下特点:具有公共性、非营利性;会计核算方法与预算管理要求紧密结合;一般不进行盈亏核算,着重核算资金的收支结余;采用双重核算基础;部分业务采用双分录的会计处理方法。

(5) 政府与非营利组织会计的要素主要包括资产、负债、净资产、收入、支出(费用)。政府与非营利组织会计的平衡等式:静态平衡等式为“资产=负债+净资产”,动态平衡等式为“收入-支出(费用)=结余(结转)”,综合平衡等式为“资产+支出(费用)=负债+净资产+收入”。



独立思考

(1) 什么是政府与非营利组织会计?它由哪几个部分组成?

(2) 政府与非营利组织会计和企业会计的区别是什么?

(3) 政府与非营利组织会计的会计要素有哪几个?与营利性企业相比,有什么特点?