

财会精品系列教材

Zhengfu Yu Feiyingli Zuzhi Kuaiji

政府与非营利组织会计

主 编 王翠春 初宜红

山东人民出版社

财会精品系列教材

Zhengfu Yu Feiyingli Zuzhi Kuaiji

政府与非营利组织会计

主 编 王翠春 初宜红
副主编 钟安石 朱海妮 郑 伟
参 编 王茂春 罗怀敬

山东人民出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

政府与非营利组织会计/王翠春,初宜红主编. —济南: 山东人民出版社, 2007. 8
ISBN 978-7-209-04303-8

I. 政… II. 王… III. 单位预算会计—教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 136886 号

责任编辑:袁丽娟

装帧设计:周云龙

政府与非营利组织会计

王翠春 初宜红 主编

山东出版集团

山东人民出版社出版发行

社 址:济南市经九路胜利大街 39 号 邮 编:250001

网 址:<http://www.sd-book.com.cn>

发行部:(0531)82098027 82098028

新华书店经销

青岛星球印刷有限公司印装

规 格 16 开 (180mm×240mm)

印 张 25.25

字 数 460 千字 插 页 2

版 次 2007 年 8 月第 1 版

印 次 2007 年 8 月第 1 次

ISBN 978-7-209-04303-8

定 价 35.00 元

如有质量问题,请与印刷厂调换。(0532)88194567

《山东经济学院财会精品系列教材》编委会

顾 问 任辉 胡元木

主 任 王爱国

委 员 (按姓氏笔画为序)

万晓文 王汉民 王翠春 石贵泉 孙文刚

毕秀玲 刘惠萍 宋希亮 李孟顺 杨公遂

杨明增 钟安石 姜洪丽 夏 宁 黄 彤

翟 琳 潘秀琴

卷首语

会计是对“生产过程的控制和观念总结”,面对不断变化的经济环境,会计需要不断的改良和变革,逐步实现与国际会计标准的趋同。在这种背景下,财政部于2006年2月15日在北京举行了会计准则体系发布会,公布了39项企业会计准则,这标志着我国与国际会计标准趋同的企业会计准则体系的正式建立,标志着我国自1992年开始的会计制度改革又有了新突破,实现了新发展。

教材建设是会计教育的基础,建立一套体系科学、内容新颖、结构合理的会计学系列教材,既是会计制度改革的要求,也是会计人才培养的需要。山东经济学院的会计学科是“文革”前的老本科学科,是“八五”期间的省级重点学科和“九五”期间强化建设的省级重点学科,历史悠久,文化深厚,到目前为止,拥有17位教授、29位副教授,其中博士16位(含5位博士后)、在读博士17位,具备了探索和研究会计教育改革、建立和完善会计学系列教材体系的能力。早在1987年,我们初步确立并编写出版了一套会计学系列教材,并于1995年、2003年作了进一步的修订与完善。我们编写的教材为许多兄弟院校所采用,在会计教学与实践中受到了广泛好评。

随着我国市场经济体制的建立与完善,尤其是我国会计改革的进一步深化,原有的教材已经不能适应经济社会发展和培养创新会计人才的需要,必须进行改革与完善。在广泛酝酿和征求教师、学生和实务界人士意见的基础上,我们组织会计学院教学、科研一线的教授或专家,根据新的会计准则体系和最新的研究成果,重新编撰和修订了山东经济学院财会精品系列教材。具体包括:会计学基础、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计学、会计信息系统与分析、会计学概论和专业英语等10部。

本次教材建设,本着理论与实务并重、教学与科研结合、国内与国际相通的原则,力求突出以下特点:

第一,通俗易懂,深入浅出。既注重会计理论的介绍,又注重会计实务的操作,做到用简洁的语言,深入浅出地叙述、说明和解释会计的基本问题;

第二,结构新颖,内容丰富。针对国内外会计准则的新情况、新问题、新成果,

加重笔墨,详细介绍,既保持知识的连续性,又顾及知识的发展性;

第三,紧扣制度,兼顾惯例。会计是技术性的,也是国家性的,教授与学习会计的目的在于应用,所以必须讲制度;会计是社会性的,也是国际性的,人类社会共性的会计规律理应把握,所以必须讲惯例。

山东经济学院财会精品系列教材是山经“会计人”多年奋斗、共同劳动的结晶,凝聚了几代会计人的经验与心血,体现了社会各界对“山经会计”的支持和厚爱。教材的本次建设与修订只是一个起点,而不是终点,随着时代的发展和社会进步,我们会与山东人民出版社一起把会计学科的新发展与新成就及时奉献给我们的学生和读者。

山东经济学院财会精品系列教材编委会

2007年6月

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》、《财政总预算会计制度》;1998年10月成立了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”、“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7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的作用。

本书共分四篇十七章,研究了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1章介绍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2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和行政单位会计。共分6章。3~5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;6~8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。

第三篇,非营利单位会计,包括事业单位会计和民间非营利组织会计。共分6章。9~11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;12~14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3章。第15章介绍了国库收付制度,第16章介绍了政府采购,第17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、副教授参加编写,山东经济学院王翠春、初宜红任主编,钟安石、朱海妮、郑伟任副主编,王翠春、初宜红、钟安石、朱海妮、郑伟、王茂春、罗怀敬参与编写,由王翠春、初宜红对全书进行修改和总纂。

《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的领导、同仁的大力支持和帮助,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、学者和广大读者给予批评指正。

政府与非营利组织会计编写组

目 录

卷首语	(1)
前 言	(1)

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计概述	(3)
第一节 政府与非营利组织的界定	(3)
第二节 政府与非营利组织会计准则体系	(4)
第二章 政府与非营利组织会计基本理论	(8)
第一节 政府与非营利组织会计目标	(8)
第二节 政府与非营利组织会计核算前提	(10)
第三节 政府与非营利组织会计核算原则	(13)
第四节 政府与非营利组织会计要素	(16)

第二篇 政府会计

第三章 财政总预算收入、支出和净资产	(25)
第一节 财政总预算会计概述	(25)
第二节 财政总预算收入概述	(28)
第三节 财政总预算收入	(36)
第四节 财政总预算支出概述	(41)
第五节 财政总预算支出	(44)
第六节 财政总预算净资产	(50)
第四章 财政总预算资产和负债	(57)
第一节 财政总预算资产	(57)
第二节 财政总预算负债	(64)
第五章 财政总预算会计报表	(69)



第一节 财政总预算会计报表概述	(69)
第二节 资产负债表	(74)
第三节 预算执行情况表	(76)
第四节 财政周转金报表	(89)
第六章 行政单位收入和支出	(93)
第一节 行政单位会计概述	(93)
第二节 行政单位收入	(96)
第三节 行政单位支出	(99)
第七章 行政单位资产、负债和净资产	(110)
第一节 行政单位资产	(110)
第二节 行政单位负债	(115)
第三节 行政单位净资产	(119)
第八章 行政单位会计报表	(123)
第一节 行政单位会计报表概述	(123)
第二节 行政单位会计报表	(124)

第三篇 非营利单位会计

第九章 事业单位收入和支出	(141)
第一节 事业单位会计概述	(141)
第二节 事业单位收入	(145)
第三节 事业单位支出	(152)
第十章 事业单位资产、负债和净资产	(172)
第一节 事业单位资产	(172)
第二节 事业单位负债	(186)
第三节 事业单位净资产	(195)
第十一章 事业单位会计报表	(204)
第一节 事业单位会计报表概述	(204)
第二节 事业单位年终清理与结账	(205)
第三节 事业单位会计报表	(208)
第十二章 民间非营利组织收入、支出和净资产	(229)
第一节 民间非营利组织会计概述	(229)
第二节 民间非营利组织收入	(231)
第三节 民间非营利组织费用	(242)
第四节 民间非营利组织净资产	(246)

第十三章 民间非营利组织资产和负债	(251)
第一节 民间非营利组织资产	(251)
第二节 民间非营利组织负债	(300)
第十四章 民间非营利组织财务会计报告	(321)
第一节 财务会计报告概述	(321)
第二节 资产负债表	(323)
第三节 业务活动表	(328)
第四节 现金流量表	(330)
第五节 会计报表附注和财务情况说明书	(342)

第四篇 预算会计改革专题

第十五章 国库收付制度	(347)
第十六章 政府采购	(365)
第十七章 部门预算	(387)
主要参考文献	(396)

第一篇

总论

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另一个分支,是用于反映、监督和核算政府与非营利组织业务活动的经济管理信息系统。

现代社会是一个复杂的有机组合体,它的生存与发展既离不开企业所创造的财富的支持,同时也离不开为个人和整个人类提供各种服务的政府与非营利组织。而且,伴随着人类文明程度的提高,政府与非营利组织在社会中的作用和影响日趋扩大。政府与非营利组织地位的提高和收支的膨胀,要求人们对这一领域的会计工作给予足够的重视,政府与非营利组织会计的迅速发展也正源于此。

第一章 政府与非营利组织会计概述

第一节 政府与非营利组织的界定

一、政府与非营利组织的概念和特点

作为一个组织,是由一定的人按照一定的目的地结合起来的经济或社会团体。目的不同,组织的性质就不同。按照是否以营利为目的,组织可以分为以营利为目的的组织(如企业)和不以营利为目的的组织(如政府部门等)。政府与非营利组织就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、事业单位及其他民间非营利单位。

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它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,而不像企业那样致力于利润或每股净收益的提高。

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,它们有适用于自身的一套运行规则。而政府与非营利组织有各自非营利性的既定目标,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没有明确的界定,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。

第二节 政府与非营利组织会计准则体系

政府与非营利组织会计是依靠准则制定机构所颁布的一系列会计准则来作为会计处理与财务报告的约束和指导的。

一、政府与非营利组织会计制度的演变

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,我国进入了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,财政部为此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。

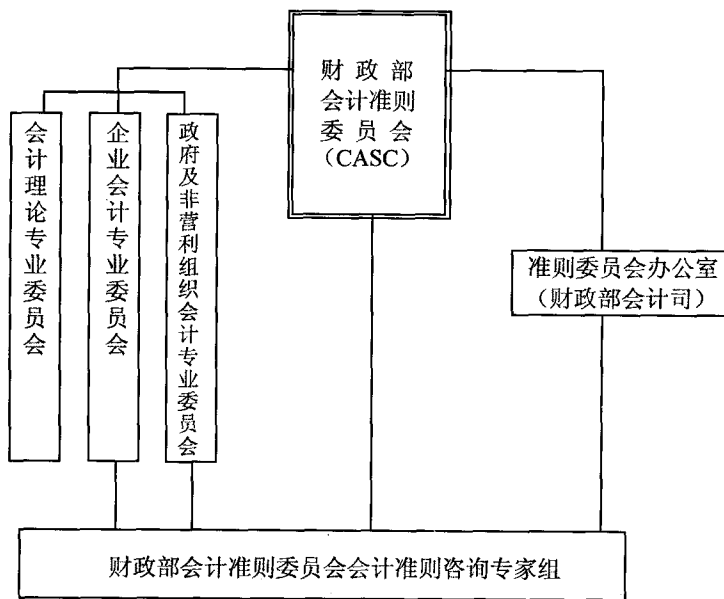


图 1-1 财政部会计准则委员会组织结构图

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,并发挥了积极的作用。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,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。

二、会计准则制定程序

《会计准则制定程序》规定我国会计准则的制定过程分为立项阶段、起草阶段、公开征求意见阶段和发布阶段。

1. 立项阶段。会计司根据我国经济发展的需要,提出会计准则立项意见,向会计准则委员会和有关方面征求意见。会计准则立项意见包括对立项的背景和理由作出的说明。

会计司根据会计准则委员会和有关方面的意见和建议,对会计准则立项意见作出修改调整,按规定程序报财政部领导批准后正式立项。

会计司将立项情况向会计准则委员会通报,并向社会公布。

会计准则委员会应根据需要,结合确定的会计准则项目和立项意见,成立项目研究组,开展课题研究,形成研究报告。

2. 起草阶段。会计准则项目立项后,会计司应立即组成项目起草组,并将项目起草组的成员及有关情况向会计准则委员会通报。

项目起草组根据所承担的会计准则项目,及时提出工作计划和时间表,在对有关研究报告进行实际调查研究的基础上,起草完成讨论稿,由会计司提交会计准则委员会征求意见,修改后形成征求意见稿。

3. 公开征求意见阶段。会计司应通过向各省、自治区、直辖市和计划单列市财政厅(局)以及国务院有关业务主管部门印发征求意见稿,在会计准则委员会网站和其他主要媒体上公布,以召开座谈会、研讨会等形式,向社会广泛征求意见。

项目起草组应对公开征求的意见进行汇总,并根据反馈意见对征求意见稿进行修改,形成草案,由会计司再次提交会计准则委员会征求意见。

4. 发布阶段。项目起草组根据会计准则委员会的意见对草案进行修改,形成送审稿,会计司按规定程序报送财政部领导审定后,由财政部发布并组织实施。

三、构建我国政府与非营利组织会计准则体系

我国目前预算会计规范是以制度为主,而会计制度以某一特定部门(行政、事业单位等)为对象,对会计科目的设置、使用说明和会计报表的格式及其编制加以详细规范,比较具体,易懂易学,便于操作。但是它缺乏指导作用,一旦环境发生了变化,出现了新的问题,会计制度就无法解决了。会计准则是以特定的经济业务