



工业和信息化部普通高等教育“十三五”规划教材立项项目

21世纪高等学校会计学系列教材

# ACCOUNTING FOR GOVERNMENT AND NONPROFIT ENTITIES

# 新编政府与 非营利组织会计

- ◆ 董普 主编
- ◆ 邓燕 副主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社  
POSTS & TELECOM PRESS



工业和信息  
21 世纪高

教材立项项目

ACCOUNTING FOR GOVERNMENT  
AND NONPROFIT ENTITIES

# 新编政府与 非营利组织会计

- ◆ 董普 主编
- ◆ 邓燕 副主编

人民邮电出版社  
北京

## 图书在版编目 (C I P) 数据

新编政府与非营利组织会计 / 董普主编. — 北京 :  
人民邮电出版社, 2016. 8  
21世纪高等学校会计学系列教材  
ISBN 978-7-115-43339-8

I. ①新… II. ①董… III. ①单位预算会计—高等学  
校—教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第193868号

## 内 容 提 要

本书的内容分为五个单元。第一单元为概论, 主要介绍政府与非营利组织会计的基本概念、构成体系、基本理论和基本方法以及会计制度等; 第二单元为政府财政会计, 系统介绍政府会计的核算和财务报表的编制等; 第三单元为行政单位会计, 系统介绍行政单位会计的核算和财务报表的编制等; 第四单元为事业单位会计, 系统介绍事业单位会计的核算和财务报告的编制等; 第五单元为民间非营利组织会计, 系统介绍民间非营利组织会计的核算和财务报告的编制。

本书可作为高等学校财经各专业开设政府与非营利组织会计(预算会计)等课程的教材, 也可作为政府财政部门总预算会计与行政事业单位财会人员的自学参考书。

- 
- ◆ 主 编 董 普
  - 副 主 编 邓 燕
  - 责任编辑 刘向荣
  - 责任印制 沈 蓉 彭志环
  - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号  
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn  
网址 <http://www.ptpress.com.cn>  
大厂聚鑫印刷有限责任公司印刷
  - ◆ 开本: 787×1092 1/16
  - 印张: 19.5 2016年8月第1版
  - 字数: 566千字 2016年8月河北第1次印刷

---

定价: 46.00 元

读者服务热线: (010) 8105256 印装质量热线: (010) 8105316  
反盗版热线: (010) 8105315

# 前言 Preface



政府与非营利组织会计同企业会计是现代会计的两大分支。随着近年我国政府会计改革的不断深化,当前教学及相关实务工作迫切需要全新的教材来指导。本书紧密跟踪 2017 年将实施的财政总预算会计改革、2014 年实施的行政单位会计改革及 2013 年实施的事业单位会计改革,在介绍政府与非营利组织会计基本理论基础,结合我国政府会计改革实践,根据财政部最新颁发的《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》等法规对政府与非营利组织会计实务进行了全面详尽的阐述。

本书具有以下特点。

(1) 内容全新,紧跟形势(凸显总预算会计、行政单位会计、事业单位会计制度变化)。本书紧密联系国际政府会计与我国预算会计的最新发展趋势,紧跟当前总预算会计、行政单位会计、事业单位会计制度变化,在介绍现行预算管理制度基础上,着重介绍了我国政府会计制度改革的最新内容及非营利组织会计的改革成果和发展趋势,具有非常强的前瞻性。

(2) 体系完整,五大单元。本书共分五大单元,每单元分若干章节。第一单元是政府与非营利组织会计基础理论与基础知识,第二单元是财政总预算会计,第三单元是行政单位会计,第四单元是事业单位会计,第五单元是非营利组织会计。

(3) 实务为重,读者广泛。本书广泛借鉴国内外相关教材的编写方法与编写思路,精选实际案例与每部分内容作为呼应,突出案例在书本知识和财会实践两者之间的桥梁作用,便于学生和实务工作者对比理解所学内容,对广大学生和实务工作者会有很大帮助。

本书由中国地质大学(北京)人文经管学院董普任主编,北京理工大学珠海学院会计与金融学院邓燕任副主编。其中第一单元、第二单元及第四单元由董普编写,第三单元由邓燕编写,第五单元由张威编写。董普负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作,并对全书进行了总纂。

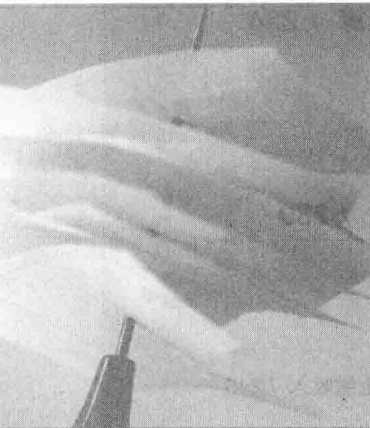
另外,魏宁在资料收集整理中承担了很多工作,在此表示感谢。同时在本书编写过程中参考了很多著作,在此一并向相关作者致谢。

由于水平有限,不足之处在所难免,恳请广大读者批评指正。

编者

2016 年 7 月

# 目 录 Contents



## 第一单元 概论

### 第一章 政府与非营利组织会计的特点及组成体系 / 1

- 第一节 政府与非营利组织的内涵 / 1
- 第二节 政府与非营利组织会计的相关概念 / 3
- 第三节 政府与非营利组织会计的构成体系 / 5
- 第四节 政府与非营利组织会计规范 / 7

### 第二章 政府与非营利组织会计基本理论和方法 / 10

- 第一节 政府与非营利组织会计的目标 / 10
- 第二节 政府与非营利组织会计的基本假设和基本原则 / 11
- 第三节 政府与非营利组织会计的确认基础和计量方法 / 13

### 第三章 政府预算管理及国库会计制度 / 16

- 第一节 政府预算管理制度 / 16
- 第二节 国库会计制度 / 23
- 第三节 政府财政支出管理改革 / 27

## 第二单元 政府财政会计

### 第四章 政府财政会计概述 / 32

- 第一节 政府财政会计内涵和对象 / 32
- 第二节 政府财政会计核算的会计规范与会计科目 / 33
- 第三节 会计科目使用 / 36

### 第五章 会计核算 / 57

- 第一节 财政资产和负债的核算 / 57
- 第二节 财政预算收入的核算 / 59
- 第三节 财政预算支出的核算 / 60
- 第四节 财政资金调拨与往来款项的核算 / 63
- 第五节 专用基金和国有资本经营资金的核算 / 66
- 第六节 年终清理结算 / 67

### 第六章 财政财务报表及编制 / 69

- 第一节 财政财务报表的概念与种类 / 69
- 第二节 资产负债表 / 69
- 第三节 收入支出表 / 73

- 第四节 一般公共预算执行情况表 / 76
- 第五节 政府性基金预算执行情况表 / 77
- 第六节 国有资本经营预算执行情况表 / 78
- 第七节 财政专户管理资金收支情况表 / 78
- 第八节 专用基金收支情况表 / 79
- 第九节 附注 / 80

### 第三单元 行政单位会计

#### 第七章 行政单位会计概述 / 81

- 第一节 行政单位会计概念和原则 / 81
- 第二节 行政单位会计科目 / 82

#### 第八章 会计核算 / 85

- 第一节 资产 / 85
- 第二节 负债 / 104
- 第三节 净资产 / 109
- 第四节 收入 / 120
- 第五节 支出 / 129

#### 第九章 行政单位财务报表及编制 / 140

### 第四单元 事业单位会计

#### 第十章 事业单位会计概述 / 149

- 第一节 事业单位会计概念 / 149
- 第二节 事业单位会计内容 / 150

#### 第十一章 资产的核算 / 152

- 第一节 资产概述 / 152
- 第二节 货币资金 / 153
- 第三节 应收及预付款项 / 159
- 第四节 存货 / 170
- 第五节 对外投资 / 178
- 第六节 固定资产与在建工程 / 183
- 第七节 无形资产 / 199

#### 第十二章 负债的核算 / 205

- 第一节 负债概述 / 205

- 第二节 流动负债 / 205
- 第三节 非流动负债 / 220

#### 第十三章 净资产的核算 / 224

- 第一节 净资产概述 / 224
- 第二节 事业基金 / 225
- 第三节 资金结转与结余 / 231

#### 第十四章 收入的核算 / 239

- 第一节 收入概述 / 239
- 第二节 财政补助收入 / 241
- 第三节 事业收入 / 243
- 第四节 上级补助及附属单位上缴收入 / 245
- 第五节 经营收入 / 246
- 第六节 其他收入 / 248

#### 第十五章 支出或者费用的核算 / 250

- 第一节 支出或者费用概述 / 250
- 第二节 事业支出 / 251
- 第三节 上缴与补助支出 / 256
- 第四节 经营支出 / 257
- 第五节 其他支出 / 259
- 第六节 内部成本 / 263

#### 第十六章 事业单位财务会计报告及编制 / 271

- 第一节 财务会计报告概述 / 271
- 第二节 财务报表 / 273
- 第三节 附注 / 284

### 第五单元 民间非营利组织会计

#### 第十七章 我国民间非营利组织会计 / 287

- 第一节 民间非营利组织会计的资产、负债和净资产 / 287
- 第二节 民间非营利组织会计的收入和费用 / 299
- 第三节 民间非营利组织财务会计报告 / 304

# 第一单元 概论

## 政府与非营利组织会计的特点及组成体系

## 第一章

### 第一节

### 政府与非营利组织的内涵

#### 一、政府与非营利组织内涵

##### （一）政府组织的内涵

对于现代社会来说，社会组织可以划分为两类，即政府组织与非政府组织，其中，非政府组织又可以分为两大类，即营利组织与非营利组织。

政府的内涵是指执掌公共权力的所有国家机构，具体包括：国家立法机关，即各级人民代表大会及其所属机构；国家行政机关，即从国务院到省、自治区、直辖市及下属的市、地、县、乡的各级人民政府及其所属机构；国防、教育、科技、文化司法机关，即公安、司法、检察机关。

##### （二）非营利组织的内涵和分类

###### 1. 非营利组织的内涵

由于政治、经济、文化与历史等背景的不同，因此各国对非营利组织的说法也各不相同。在此，对于非营利组织的内涵从一般的概念和不同国家特定的概念两个角度加以理解。

非营利组织的一般概念是指不以营利为目的，向社会提供服务的组织。从这个角度理解，非营利组织既包括国家出资兴办的公立非营利组织，也包括民间非营利组织。公立非营利组织由政府出资兴办，在我国通常称为事业单位。由于西方国家的公立非营利组织相对较少，且在会计规范方面主要参照政府会计准则，所以西方国家比较注重对民间非营利组织的界定。美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）通过与营利组织的比较来定义非营利组织。

在我国，一般认为，民间非营利组织是指由民间出资举办的、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益性活动的社会服务组织，包括社会团体、基金会、民办非企业单位等。

概括地说,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。

## 2. 非营利组织的分类

非营利组织种类繁多,国内、外划分略有差别。根据我国当前的实际情况可以做如下划分。

- (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、职业技术学校 and 高等院校等。
- (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,如广播电视台和报章、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、宗教及慈善为目的而组织设立的基金会,主要指宋庆龄儿童基金会、教育基金会、老年基金会、扶贫救助基金会如希望工程基金会等。

## 二、政府与非营利组织的特征

政府与非营利组织在许多方面和企业组织有相同或相似之处,比如,它们都处在相同的社会经济环境中,都是经济体系中不可分割的组成部分,使用相同或相似经济资源以实现它们的目标;它们都要努力取得稀缺的资源,产出尽可能多的产品劳务,以满足社会不断增长的需求;它们采用相同或相似的方法进行财务管理,建立完善的会计信息系统,为管理者、资源提供者、监督机构等提供相关决策财务的信息;在某些情况下,它们提供的物品或服务是相同的。但作为两类不同性质的组织,政府与非营利组织和企业之间的区别是显著的,这些不同之处主要表现在以下几个方面。

### 1. 政府与非营利组织的目标是为社会服务,不以盈利为目的

企业的目标是盈利,追求利润最大化是企业组织在市场经济中遵循的自然法则。这体现在它们向社会公众提供物品或服务总是以“成本+利润”作为定价基础。如果无利可图,企业将自动解散。政府与非营利组织的资源大部分来自纳税人缴纳的税收或接受私人、机构捐赠(也有一部分来源于收取的服务费),资源提供者向政府及非营利组织提供资源不属于投资范畴,其目的都不是为了获得提供资源的回报。因此,这些组织就没有必要支付股东的股利,也就没有盈利的动机。大部分政府与非营利组织是以服务于社会、服务于公众为宗旨的。它们提供“公共物品”的活动都是人民生活和社会发展必不可少的活动。它们不存在考虑所收取的费用能否弥补其提供物品或服务成本的问题,一般只是象征性地收取部分费用,甚至免费。

### 2. 政府与非营利组织的受托责任具有多层次性属性

与企业不同,政府与非营利组织承担了广泛的、多层次的公共受托责任。这种受托责任不仅包括经济受托责任,还包括政治和社会受托责任。经济受托责任是当代政府受托责任的核心。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。而经济受托责任的有效履行不仅体现为依从预算合规性的受托责任,还包括对公共资源使用的经济性、有效性和使用效果负责。

### 3. 政府与非营利组织资金来源的无偿性

政府与非营利组织的资金主要来源于向纳税人征收的各种税收、私人 and 机构的捐赠,以及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费等。它们的资金提供者未必能对他们所提供的货物或劳务获得直接或部分回报。政府与非营利组织没有直接的投资者,并且具有非营利性,其开展各项活动所耗费资源不具有垫支性,耗费后一般无法收回,除了特殊许可外,一般不允许进



入资本市场或其他金融市场融资。政府与非营利组织不需要确定业务运营的净收益，所以也就不像企业那样必须对资本与收入做出区分，其资金不管是来自收入、拨款、补助、捐赠，还是通过向物品及服务使用者收费、出售资产、贷款或其他取得的，最终都表现为特定期间运营活动可支用的一个数额。

#### 4. 政府与非营利组织资金运用的限定性

社会分配给政府与非营利组织的资源大部分是消费性的（一旦被耗用了就无法收回），因此，其财务资源运用具有独特的控制程序，即它不是根据纳税人、捐赠人等提供的资源与享用服务之间的关系进行的，而是按照资源提供者或其代表的“限定”用途分配的。这种限定要求对具有特定用途的资源用于特定的目的或项目，而不被其他目的或项目所挪用。

#### 5. 政府与非营利组织业绩评价的模糊性

运营业绩反映政府与非营利组织管理当局受托责任的履行情况和结果。由于政府与非营利组织是不以营利为目的、不具有追求利润的动机，因此导致政府与非营利组织的责、权、利的划分不是十分明确。在这种情况下，很难用财务的或量化的指标来衡量其运营业绩，而必须主要从非财务的、非经济的和非定量的角度来评价、衡量。

## 第二节

# 政府与非营利组织会计的相关概念

### 一、政府与非营利组织会计的概念与特点

#### （一）政府会计的概念

政府会计（Government Accounting）主要用于确认、计量、记录、报告政府和政府单位财务收支活动及受托责任的履行情况。由于政府组织与企业之间的差别，政府会计的内涵也跟企业不同。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，说明、阐释这些交易、事件与其结果之间的关系。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，其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。

#### （二）非营利组织会计的概念

非营利组织会计（Non-profit Organization Accounting, NGO）主要用于确认、计量、记录和报告各类非营利机构财务收支活动及受托责任的履行情况。非营利组织一般有公立和私立两种性质。通常，公立的非营利组织主要靠政府拨款运营，视同政府单位，纳入政府会计体系；私立非营利组织的财务收支活动因具有特殊性而自成体系。在美国，私立非营利组织会计根据国家法律、资源提供者的财务约定和财务会计准则委员会（Financial Accounting Standard Board, FASB）制定的公认会计原则进行确认、计量、记录和报告。公立非营利组织主要遵循政府会计准则委员会（Government Accounting Standards Board, GASB）制定的会计准则。有时，公立的非营利组织为使其财务报告在行业之间具有可比性，往往也根据 FASB 制定的公认会计原则对外提供财务报告。

### 二、政府与非营利组织会计的特征

政府与非营利组织会计的基本职能就是在既定资源的约束下，在会计准则的要求下，核算、测

定组织实现计划的能力, 监督组织运行的合法性。具体而言, 政府与非营利组织会计具有以下特征。

### (一) 政府与非营利组织会计普遍采用基金会会计

会计是一项管理与服务功能, 要求在特定的环境中满足信息需求。在政府和非营利组织的环境中, 与财务资源的获取和分配相关的决策、财务资源的指挥和控制, 以及财务和其他资源的监督, 在传统上已被列为“社会和政治的目标和约束”而不是利润。因此, 政府与非营利组织会计通常着重于对可扩大的财务资源进行控制和核算。影响该环境下会计的法律和行政控制最重要的两方面是:

(1) 基金的使用; (2) 预算的特殊角色。

提供给政府和非营利组织的财务资源是有限的, 它们的使用只能限定于特定的目的或活动。例如, 城市因为要修建污水处理厂而借款; 大学可能因科研而获得联邦政府补助; 教堂因为房屋扩建而获得捐赠; 医院因为要增加精密仪器而收到拨款。这些外部限定产生了重要的会计责任义务。管理当局也可能为某项资源的使用“指定”特定的目的。在大多情况下, 按照资源取得时固有的约定使用资源, 并按照这些约定做相关报告, 是基本的监督管理责任。

政府或非营利组织建立基金是为了控制限定的和指定的资源。基金是拥有自平衡账户的独立的财务和会计主体, 包括现金和非现金资源, 其类别根据各自使用的目的和活动来区分。

多数政府或非营利组织所使用的两种典型的基金会会计主体是动本基金和留本基金。

政府与非营利组织会计中的“基金”术语的使用严格区别于企业会计中的使用。营利性企业中的基金会会计内涵在企业总账中, 基金的收入和费用账户与企业其他收入都属于企业收入。而政府与非营利组织会计中的基金是一个自控的会计主体, 有自己的资产、负债、收入、费用或支出、基金余额或其他权益账户, 并有自己的账户体系。

### (二) 政府与非营利组织会计核算对象以公共性资金收支为主

政府与非营利组织会计的首要特点在于核算对象的特殊性, 其核算对象主要是公共性资金的收支活动, 而我国目前是指预算收支。我国政府及非营利组织会计以预算为基础, 以预算收支为主要核算内容。这就要求政府及非营利组织会计的组成体系必须与国家预算的组成体系相适应。凡是成立总预算或单位预算的地区、部门、单位都要相应设置财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计, 并执行国家规定的会计准则和会计制度。政府及非营利组织会计的指标体系、会计科目和会计报表的设置, 要同预算收支保持一致, 以适应预算管理的需要, 全面反映预算的执行情况。只有按照预算收支科目组织预算, 才能保证各单位核算口径一致, 才能顺利汇总全国预算收支情况, 编制预算执行结果的决算报告, 以满足国家预算管理的需要。尽管在决算报告中也要反映企业缴拨款项, 但并不要求企业会计必须适应预算管理要求, 更不要求与预算收支科目相一致。

从对基金和预算控制的强调而言, 政府及非营利组织会计核算等同于营运资金变动分析或者资金流量分析, 而不像营利组织会计以净收入的确定为最主要目标。

### (三) 政府及非营利组织会计计量和报告的核心是当期经济活动

政府与非营利组织没有营利的动机, 其资金的筹集、分配和使用基本是无偿的, 不求回报, 也不回收, 其运动过程是预算资金的收入、支出和结余, 即以当期经济资源流动作为计量重点。财政部门、行政单位和不实行内部成本费用核算的非营利组织的会计核算, 主要从资金收支平衡结果来检查和监督预算收支执行情况及结果, 一般不需要进行成本费用核算。而企业是以营利为目的的经济组织, 必须进行成本核算确定当期盈亏。

有些事业单位, 如科研、设计、卫生、文化等部门, 已成为准市场主体, 通过开展以创收、有偿服务等面向市场的经营活动, 组织自己的收入, 用以抵补自己的支出, 并计算收益, 像这样的非营利组织就需要进行内部成本费用核算。可见, 主要核算资金收支和结余并兼有内部成本费用核算就构成了政府与非营利组织会计的另一重要特点。

#### （四）政府与非营利组织会计确认基础多样化

由于政府与非营利组织不需要衡量和报告净收益,并以当期经济资源流动作为衡量业绩的基准,其会计确认基础与企业具有较大差别。在政府会计中,可采用的会计确认基础包括应计制、现金制及修正的应计制和修正的现金制。政府类型基金的确认基础在各个国家都不同。大部分国家的政府或政府单位采用现金制基础和修正的现金制基础,如德国、法国等,要求政府单位采用现金流动基础提供财务报告,同时揭示有关应收账款和应付账款的信息。而加拿大、美国等则要求政府单位采用修正的应计制基础。除此以外,还有的国家采用比较激进的完全应计制,但目前,这类国家比较少,主要包括新西兰和澳大利亚及英国等。这些国家的政府与非营利组织会计基本上采用或要求采用应计制基础。

西方各国的非营利组织会计则普遍采用应计制基础,特别是医院、健康与福利组织,但规模较小的非营利组织由于会计人员配备不全,素质也参差不齐,在日常会计核算中保持现金制的会计记录,年终按公认会计原则的要求调整编制应计制的财务报表。

## 第三节

### 政府与非营利组织会计的构成体系

通常意义上,政府与非营利组织会计可以分为政府会计和非营利组织会计两大部分。但由于各国政治经济制度具有本质区别,且中西方政府在非营利组织会计的历史渊源和发展进程存在阶段性差异,从而导致中西方国家的政府与非营利组织会计的组成体系有所不同。

#### 一、我国政府与非营利组织会计的构成体系

我国政府与非营利组织会计的构成体系包含了预算会计和非营利组织会计两部分。现行的预算会计是我国特有的会计术语。预算会计是各级政府财政部门 and 行政事业单位采用一定的技术方法核算、反映、监督国家预算执行情况及结果的一种专业会计。预算会计与国家预算紧密相联,有国家预算的单位、组织就有预算会计,没有预算的单位,也就谈不上预算会计。我国现行的预算会计组成体系与国家预算体系一致。国家预算按照预算收支范围,可分为总预算和单位预算两类,其中,各级总预算由各财政部门负责组织执行,各级单位预算由各级行政事业单位负责执行。预算会计也相应地由总预算会计和单位预算会计组成,其中,单位预算会计包括行政单位会计和事业单位会计。财政总预算会计是用来核算、反映、监督国家(政府)预算执行情况和财政周转金等各项财政性资金活动情况的会计。行政单位会计是各级各类行政单位核算、反映和监督单位预算执行情况和结果的会计。事业单位的活动的目的是发展社会公益事业,资金来源是国有资产。行政单位和事业单位在单位性质、职能、预算管理办法等方面存在明显的区别,故区分为行政单位会计和事业单位会计。美国也有如同我国预算会计的概念,但含义却是不同的。美国的预算会计是指记录预算的会计,它是政府预算与政府会计的结合,是通过预算账户记录和报告预算执行情况的控制程序。

因此,我国政府与非营利组织会计的构成体系具体如下。

##### （一）预算会计体系

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,整个预算会计体系与国家政权结构和行政区域划分相一致。

此外,中国人民银行在办理国库业务过程中设立的国库会计、中国银行在办理基建拨款过程中设立的基本建设拨贷款会计,以及税务部门在办理税款征解过程中设立税收会计,也属于预算会计

的范围。

### 1. 财政总预算会计

财政总预算会计是指各级政府财政部门核算和监督财政预算执行和各项财政性资金收支活动的情况及结果的专业会计，其主要职责是进行核算，反映预算执行，实行会计监督，参与预算管理，合理调度资金。根据“一级政权、一级预算”的原则，我国财政总预算会计管理体系分为五级：国家财政设立中央级财政总预算会计；省（自治区、直辖市）财政厅（局）设立省级财政总预算会计；市（地、州）财政局设立市级财政总预算会计；县（市）财政局设立（市）级财政总预算会计；乡（镇）财政所设立乡（镇）级财政总预算会计。

### 2. 行政单位会计

行政单位会计是指我国各级行政机关和实行行政财务管理的其他机关（包括各级权力机关、审判机关和检察机关）、政党及人民团体核算监督本单位财务收支情况及结果的专业会计，是预算会计的一个组成部分。行政单位会计组织系统根据国家机构建制和经费领报关系，分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三个级别，其中：向财政部门领报经费，并发生预算管理关系的，为主管级单位；向主管会计单位或上一级会计单位领报经费，并发生预算管理关系，同时是下一级会计单位的，为二级会计单位；向上一级会计单位领报经费，并发生预算管理关系，没有下一级会计单位的，称为基层会计单位。向同级财政部门领报经费，没有下级会计单位的，视同基层会计单位。

### 3. 事业单位会计

事业单位会计是指各类事业单位核算和监督本单位财务收支活动情况及结果的专业会计。与行政单位会计一样，事业单位会计系统根据国家机构建制和经费领报关系，分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。由于事业单位行业类别繁多，各行业间业务运营和财务收支活动差别悬殊，所以各类事业单位在具体的会计核算和报告方面具有各自的特点。为了使会计核算能够真实反映各行业事业单位的财务收支情况及结果，事业单位会计又进一步分为科学事业单位会计、高等学校会计、中小学校会计、医院会计、文化事业单位会计等多种类别。

另外，由于预算管理是一个严密的体系，除了财政部门、行政单位和事业单位行政政府预算外，预算资金管理过程还需要其他相关部门参与。比如，预算资金的收纳、入库、划分、报解等，并不是由财政部门直接进行的，而是分别由国库、税收征管等部门进行的。因此，国库会计、税收征解会计和基本建设拨款会计都是预算会计的有机组成部分。

## （二）民间非营利组织会计

民间非营利组织会计是以每个民办非营利组织为会计主体，以民间非营利组织的基本业务活动为管理内容的一种专业会计，包括社团会计、基金会会计和非企业单位会计等。我国自2005年1月1日起开始执行《民间非营利组织会计制度》。这标志着我国民间非营利组织会计的正式产生。民间非营利组织是直接或间接为上层建筑、生产建设和人民生活服务的组织。它一般不直接从事物质资料的生产，但它开展的各项活动却是社会扩大再生产和满足整个社会日益增长的物质和文化需求所必不可少的。

因此，为了实现民间非营利组织的宗旨，保证其基本业务活动的资金需要，民间非营利组织要按照物价主管部门核定的标准，在国家规定的基本业务范围内，为社会提供专业服务的同时，取得基本业务收入。另外，民间非营利组织要按照国家的有关规定和开支标准及开展业务的需要，支付基本业务支出、其他业务支出、管理费用和其他支出等。这种以资金的收入和支出为主要内容的资金运动，就是民间非营利组织会计的核算对象。

## 二、国外政府与非营利组织会计的组成体系

一般地，各国都把政府与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。

### （一）政府会计

政府会计（Government Accounting）主要用于确认、计量、记录和报告政府与政府单位财务收支活动及受托责任的履行情况。各个国家的政治经济制度和管理体制不同，政府会计的内涵也有一定的差别。例如，在美国，联邦政府会计与州和地方政府会计是各自独立的两个体系。其中，联邦政府会计主要依据联邦法律法规和联邦会计咨询委员会制定的会计准则、会计制度，对联邦政府各部门、各机构的财务收支活动进行确认、计量、记录和报告。州和地方政府会计则是依据州法律和政府会计准则委员会制定和颁布的公认会计原则，对州和地方政府所属部门和机构的财务收支活动进行确认、计量、记录和报告。以市场经济为主体的西方国家，由于私人经济是国民经济的主体，公营企业数量极少，所以公营企业的业务经营及财务收支活动的核算通常都包含在政府会计体系中。

### （二）非营利组织会计

非营利组织会计（Non-profit Organization Accounting）包括公立非营利组织会计和民间非营利组织会计两部分，主要用于确认、计量、记录和报告各类非营利机构财务收支活动及受托责任的履行情况。以市场经济为主体的西方国家的非营利组织会计，类似于我国事业单位的非营利组织会计，有私立的、公立的，但绝大部分是私立的（由私人提供资助）。通常，公立的非营利组织主要依靠政府拨款运营，视同行政单位，其会计核算纳入政府会计体系。私立非营利组织的财务收支活动因其具有特殊性而自成体系，它们采用的会计称为非营利组织会计。在美国，非营利组织会计根据国家法律、资源提供者的财务约定和财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）制定的公认会计原则进行确认、计量、记录和报告。

## 第四节

# 政府与非营利组织会计规范

### 一、政府与非营利组织会计规范的范围和内容

会计规范可以理解为调节社会经济活动中会计与财务关系的法律、行政规章、条例、制度、原则和准则的总称。在我国，政府受人民（通过各级人民代表大会）委托，代表国家意志，以税收的形式向纳税人无偿地、强制地征集公共财政资源，并将其用于满足社会共同需要，如用于保护国家主权和领土完整、维护社会治安和公共秩序、促进经济繁荣和社会各项事业发展等方面。不论是公共财政资源的征集还是使用，都必须依据国家的法律规章进行。因此，对公共财政活动情况和结果进行反映的会计行为，当然也必须以相应的法律规章进行规范。非营利组织的财务资源，有向服务对象收取的服务费用，有政府从财政收入中安排的，也有社会各界人士无偿捐赠的，因此，它除了要受国家法律规章制度的约束外，还要受捐赠人财务约定的约束。所以，为了使政府与非营利组织财务报告所提供的信息满足使用者的需要，并符合一定的质量要求，就必须对会计体系与财务报告行为进行规范。

### 二、我国政府与非营利组织会计规范体系

我国政府与非营利组织现行的会计规范主要包括财务会计法律、财务会计行政法令和会计准则三个部分。

#### （一）财务会计法律

法律制度是一个国家上层建筑的重要组成部分，是国家意志的体现，也是调整社会政治经

济活动中的法律关系的基本规范。财务会计法律是调整社会经济活动中财务、会计关系的法律规范的总称。在我国,规范政府与非营利组织会计的法律主要有《中华人民共和国预算法》(以下简称《预算法》)和《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)。《预算法》是规范政府与非营利组织财务活动行为的基本法律,各级政府、政府单位及非营利事业单位都必须按照《预算法》的规定组织财务收支活动,并接受立法机构的监督。《会计法》是规范会计活动行为的基本法律,是其他会计法规的“母法”,任何会计规范都必须以《会计法》为准绳,不能与之抵触或与之相违背。

## (二) 财务会计行政法令

行政法令是根据管理社会经济活动的需要,以行政规章、条例、制度和规定等形式颁布的一种社会经济行为规范。它既是根据法律制定和颁布的一种规范,也是法律规定的具体化。关于政府与非营利组织会计的行政法令很多,概括起来主要有三类:一是由政府或政府主管部门根据法律规章制定和颁布的法律实施细则,如国务院颁布的《中华人民共和国预算法实施细则》;二是由政府主管部门根据财务会计法律制定的财务会计制度,如我国由财政部制定的《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《行政单位财务制度》《事业单位会计制度》《事业单位财务制度》等;三是其他行政规章、规定,如财政部颁布的《行政事业单位差旅费报销的规定》等。近几年来,政府、行政、事业单位会计制度又进行了较大的改革,如财政部2012年12月19日发布了新《事业单位会计制度》,2013年12月28日颁布的行政单位会计制度,2015年10月10日颁布的财政总预算会计制度等。

## (三) 会计准则

会计准则是指会计职业界或会计人员在长期的会计实践活动中形成的、被普遍认可和广泛采用的会计惯例或规例,包括会计观念、会计方法、会计程序和会计实务处理规则等,也称为公认会计原则。会计准则是财务会计规范的重要组成部分,是财务会计法律的规范化,具有指导财务会计实务、可操作性强等特点。不论是对企业还是对于政府与非盈利组织,会计准则都是十分重要的规范形式。

会计准则可以由以会计职业组织为主的民间机构负责制定,也可以由政府主管部门负责制定,还可以由政府主管部门和会计执业机构联合制定。由于制定机构不同,所以会计准则的性质和作用也不一样。以会计职业组织为主的民间机构制定的会计准则通常称为“规范型”会计准则。它属于自律性的会计规范,具有指导性的作用,但不具有法律约束力。由政府主管部门制定的会计准则通常称为“法规型”会计准则。它属于他律性的会计规范,具有强制性。由政府主管部门和会计职业机构共同制定的会计准则介于规范型与法规型之间,但在会计实务中通常要求必须严格执行,所以它实际上起“准法规”的作用。我国的会计准则,如《事业单位会计准则》,由财政部制定,属于行政法令层次的规范,各事业单位都必须认真执行。近年来,财政部对相关准则进行了较大幅度修订,如2013年1月1日起全面施行的新修订的《事业单位会计准则》,2013年1月1日起施行《行政单位财务规则》,自2017年1月1日起即将施行的《政府会计准则——基本准则》等。

## 三、国外政府与非营利组织会计规范体系

各国的政治体制和经济体制不同,对政府与非营利组织会计与财务报告的规范情况也不一样。但不论是什么体制的国家,政府与非营利组织会计与财务报告规范体系基本上都包括法律规章和公认会计原则这两个层次。

### （一）法律规章

法律规章是各国政府与非营利组织会计与财务报告最早的主要的规范。各个国家都颁布了针对政府及非营利组织的法律、法规。例如，在美国，联邦政府的财务法规除《预算与会计法》外，还有其他的财务法规，如《反赤字法》《国会预算与扣押管理法》《联邦管理者财务一体化法》等，而州和地方政府也颁布了各自的财务法规、制度。非营利组织除了应遵循相应的财务法律规章外，还应遵循资源提供者的财务约定。

### （二）公认会计原则

公认会计原则是由相关机构制定、会计实务界普遍接受、权威机构认可的一系列会计惯例、准则和规则的总称。在国外，政府与非营利组织为了筹集资金，其财务报告一般都要经过注册会计师审计，并提供给使用者。因此，相关机构制定的会计准则只有获得权威机构认可，才能成为公认会计原则。例如，美国的州和地方政府的会计准则先后由政府会计理事会（NCGA）和政府会计准则委员会（Governmental Accounting Standards Board, GASB）等机构制定，美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）也制定了有关州和地方政府的审计指南。GASB成立前，FASB（Financial Accounting Standards Board, 财务会计准则委员会）也曾制定过有关州和地方政府方面的会计准则。关于美国非营利组织公认会计原则，FASB也出版了专集，其内容包括：会计程序委员会颁布的会计研究公报（ARS），会计原则委员会发布的意见书（APB），FASB颁布的财务会计准则公告（SFAS）、技术公报、财务会计概念公告，美国注册会计师协会的立场公告、审计和会计指南，其他适用于非营利组织的实务公告，以及其他有关文章等。

国外的公认会计原则与法律规章往往相互冲突，甚至相互矛盾。这时，政府与非营利组织会计实务就存在着在法律规章与公认会计原则之间做出选择的问题。在美国，政府与非营利组织会计对公认会计原则与法律规章的选择曾经有不同的意见。AICPA从会计信息的真实和公允角度考虑，认为公认会计原则与法律规章发生冲突时，应优先服从公认会计原则。NCGA最初也认为应优先服从于公认会计原则，但后来迫于政府立法机构的压力，转而认为应优先服从于法律规章。CASB认为，公认会计原则与法律规章同样重要，并要求政府会计应按照公认会计原则进行实务处理，并提供财务报告，同时在财务报表附注中对法律规章的规定做出解释说明。

# 第二章

# 政府与非营利组织会计基本理论和方法

## 第一节

### 政府与非营利组织会计的目标

政府会计目标的外在表现为政府财务报告，也是指导政府会计准则制定的最高层次概念。通常把财务报告目标的内容归纳为三个方面的问题：（1）为谁提供财务信息？（2）怎样提供信息？（3）提供什么样的信息？这三个方面被作为确定会计与财务报告目标的一般要素。

#### 一、政府与非营利组织财务信息的主要使用者

政府与非营利组织财务报告的潜在使用者应包括政府活动中的所有利益相关者。政府和非营利组织运营过程中的利益相关者极其广泛，至少应该包括立法机关和政府审计机关、政府和非营利组织自身、公民、媒体、服务接受者、纳税人、债权人、供应商、项目管理者、雇员，以及其他政府和国际性机构等。

##### （一）立法机关和政府审计机关

全国人民代表大会是我国最高的权力机构。这就决定了政府（国务院）在代表人民意志行使管理国家事务的权力时，必然接受全国人民代表大会的监督。人民代表大会需要依据政府相关部门所提供的财务信息来实现监督职能并对政府使用和支配公共财务资源的效率和效果进行评价，判断政府的工作业绩。

从本质上讲，政府审计也接受公众委托，提供公共审计服务。所以，审计机关将是代表公众利益的重要的政府财务报告使用者。《中华人民共和国审计法》明确规定，我国各级审计机关依法对国务院和地方各级人民政府及其各部门的财政收支的真实、合法和效益依法进行审计。国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提供审计机关对预算执行和其他财政收支情况的审计工作报告。

##### （二）主管部门和内部管理者

目前，我国实行的是“统一领导、分级管理”的财政管理体制。按照《预算法》及其实施条例的有关规定，各级政府应当监督下级政府的预算执行，对下级政府在预算执行过程中违反纪律、行政法规、国家方针政策的行为依法予以制止和纠正。下级政府应将预算执行结果如实上报，接受上级政府的监督。另外，随着我国公共财政体制的发展创新，尤其是分税制改革等一系列改革措施的推行，各级政府作为独立的经济主体的趋势愈加明朗，所以，各级政府的内部管理者对相关财务信息的需求也会越来越强烈。

##### （三）投资者和债权人

投资者和债权人需要政府与非营利组织的财务信息及相关信息来做出是否与政府和非营利组织继续合作的经济决策。近年来，我国政府每年都需要发行一定数量的国债，而且国债二级市场也日益活跃。这样，政府国债的持有人或潜在的购买人都必然会关注政府财务信息，以帮助他们更好地进行投资决策。



#### （四）社会公众（包括媒体）

这里所指的公众是分散的公民个人和某些利益集团，而媒体正是他们的代言人。人民代表大会就是人民的代表，代表了公众的利益，人民代表大会所提出的政府财务信息需求也代表了公众的心声。对于公众来讲，依法纳税是其应尽的义务，而同时公众也享有知情权，即有权力知道政府提供公共服务的状况及政府对社会公众所托付的各种责任和义务的履行情况。

除了上述列举的政府财务信息使用者以外，其他方面的使用者或潜在使用者依然很多。比如，投资机构、供应商及财务分析师，等等，都需要政府和非营利组织的财务信息进行相关决策。此外，但随着经济全球化的迅猛发展，我国与外国政府、国际组织之间的往来不断增多，来自外国政府和国际组织等的信息需求量也增加。

## 二、我国政府与非营利组织会计与财务报告目标

我国的政府与非营利组织会计准则、制度中对财务报告目标都做出了明确的规定：一是它们都以满足国家宏观经济管理的需要作为提供会计信息的共同目标，二是它们都强调了会计信息对加强内部管理的作用。随着财政总会计改革的深入，我国政府与非营利组织会计与财务报告目标会朝着全面反映受托责任的方向发展。

## 第二节

# 政府与非营利组织会计的基本假设和基本原则

### 一、政府与非营利组织会计的基本假设

会计的基本假设也称为会计的基本前提。企业会计的会计主体、持续经营（运营）、会计分期和货币计量等四个方面的基本会计假设同样适用于政府与非营利组织会计。但由于政府与非营利组织的特殊性，这些假设在政府与非营利组织会计中也有其特殊性。

#### （一）会计主体

这个假设对进入一个会计信息系统的各种经济交易和事项作了空间上的限定。主体观念是建立会计科学和进行会计实务处理的一个最基本的前提。政府与非营利组织的会计主体的问题比较复杂。由于政府与非营利组织各项财务资源的用途通过预算做了限定，必须分别核算和报告不同用途的财务资源的收支情况及结果，而且政府或非营利组织是一个对外承担受托责任的整体，它必须对外报告所有财务收支情况及结果。因此，政府与非营利组织具有基金主体和组织主体的双重性。而企业作为会计主体时，每一个企业只需一套属于它自己的日记账、分类账和会计报表就能够实现会计目标。

基金主体是假设政府与非营利组织以“基金”界定会计的空间，把按照法律法规或其他限定用途的各种财务资源分别设立基金，按基金组织财务收支和会计核算，要求基金与基金之间的财务收支必须分开，分别核算，分别报告。因此，“基金”是政府与非营利组织典型的会计与财务报告主体。另外，假设政府与非营利组织以“组织”界定会计的空间，按对外承担受托责任的组织整体的财务收支作为会计核算和报告的对象。因此，政府与非营利组织本身也是一个会计与财务报告主体。可