

应用技术型高校系列规划教材

政府与非营利组织会计

魏祥健 朱先琳 许爽 © 主编



西南交通大学出版社

应用技术型高校系列规划教材

政府与非营利组织会计

主 编 魏祥健 朱先琳 许 爽
副主编 王 玲 黎 筠 胡萍茜
主 审 黄启国

西南交通大学出版社
· 成 都 ·

图书在版编目 (C I P) 数据

政府与非营利组织会计 / 魏祥健, 朱先琳, 许爽主编.
—成都: 西南交通大学出版社, 2015.8
应用技术型高校系列规划教材
ISBN 978-7-5643-4071-1

I. ①政… II. ①魏… ②朱… ③许… 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 (2015) 第 170025 号

应用技术型高校系列规划教材

政府与非营利组织会计

主编 魏祥健 朱先琳 许爽

责任编辑 罗爱林
特邀编辑 罗旋
封面设计 严春艳

出版发行 西南交通大学出版社
(四川省成都市金牛区交大路 146 号)

发行部电话 028-87600564 028-87600533

邮政编码 610031

网 址 <http://www.xnjdcbs.com>

印 刷 成都中铁二局永经堂印务有限责任公司

成品尺寸 185 mm × 260 mm

印 张 22.5

字 数 563 千

版 次 2015 年 8 月第 1 版

印 次 2015 年 8 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5643-4071-1

定 价 42.00 元

课件咨询电话: 028-87600533

图书如有印装质量问题 本社负责退换

版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

前 言

进入 20 世纪 80 年代以后,国际高等教育界逐渐形成了一股新的潮流,即普遍重视实践教学、强化应用型人才培养。2013 年 1 月,我国教育部启动了应用科技大学改革试点战略研究工作,进行应用科技大学试点,推进我国高校合理布局、特色发展。国内的诸多高校近年来也纷纷在教育教学改革的探索中注重实践环境的强化,培养学生的实践能力和创新能力,提高学生社会职业素养和就业竞争力。应用型高校重在“应用”两字,要求以体现时代精神和社会发展要求的人才观、质量观和教育观为先导,以在新的高等教育形势下构建满足和适应经济与社会发展需要的新的学科方向、专业结构、课程体系,更新教学内容、教学环节、教学方法和教学手段,全面提高教学水平,培养具有较强社会适应能力和竞争能力的高素质应用型人才,所以其首要的工作就是要注重应用型教材的开发。但是当前,应用型高校在应用型教材开发方面还比较滞后,多数高校还沿用以前的注重理论学习的教材,在教材编写方面除了文笔流畅、逻辑严谨等要求外,一般把理论体系是否完整视为一项非常重要的准则,很少把教材内容是否实用、是否能帮助学生提高实际工作能力放在突出位置。因此,导致过分重视知识的灌输,忽视对学生应用能力的培养。

为了满足转型中的本科高校和高等职业学院培养应用型人才的需要,我们特组织了长期处于一线教学的教师编写了本教材。本教材的特点体现如下:

(1) 应用性。本教材以基本的政府与非营利组织会计理论为基础,以非营利组织会计制度和相关准则为指导,注重基础理论和会计业务的实践操作,主要介绍政府与非营利组织最基本的会计业务处理,摒弃了诸多的难点和还处于理论探讨的内容,也弱化了国外基金会计的介绍,并辅以大量的实例详细介绍非营利组织的会计业务处理,力求把政府与非营利组织会计实务用科学的理论加以阐明和演示,从而有利于培养学生的实际应用能力。

(2) 新颖性。本教材结合我国政府预算管理和预算会计改革成果及最新发展趋势,根据最新颁布和修订的《事业单位会计制度》《事业单位会计准则》《新高校会计制度》《医院会计制度》等制度和相关准则编写了相关章节,着重突出了预算会计改革的最新动态,充分注重教学资源的更新和整合,有利于读者全面了解我国政府与非营利组织会计的改革动向,并快速与社会实践相结合。

本教材以现行财政总预算会计制度、行政单位会计制度、事业单位会计准则与制度、民间非营利组织会计制度为基础,以政府会计和非营利组织会计为主要框架进行了整体设计,全书共分为八章。第一、二章主要介绍政府与非营利组织会计的基本理论和基本概念,并从

总体上比较了我国政府与非营利组织会计与财务会计的不同；同时也从总体上概括了政府与营利组织会计的目标、核算基础、核算方法和核算原则。第三至八章分别介绍了财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、高等学校会计、医院会计和民间非营利组织会计，详细分析了它们的科目设置、账务处理以及报表编制。本教材既可作为财经类院校会计学专业及相关专业学生用书，也可作为各部门对各类人员进行财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、民间非营利组织会计的培训用书，还可作为各级政府业务管理部门和中介机构了解业务知识的参考用书。

本教材由重庆科技学院魏祥健担任第一主编，编写了第一章、第二章，并负责全书的总体设计；重庆科技学院王玲编写了第三章、第四章；重庆轻工职业学院朱先琳编写了第五章；重庆工商大学融智学院许爽编写了第六章；重庆长江师范学院黎筠编写了第七章；重庆财经职业学院胡萍茜编写了第八章；重庆科技学院黄启国担任了教材的主审工作。感谢上述老师的辛勤劳动。

由于政府与非营利组织会计正处于高速发展阶段，我国新的政府会计准则体系尚未形成，有些会计制度还在修订和征求意见之中，书中难免存在不妥之处，敬请同仁和广大读者批评指正。

编 者

2015年5月于重庆大学城

目 录

第一章 总 论	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	7
第三节 政府与非营利组织会计体系	13
第四节 政府与非营利组织会计规范	19
第二章 政府与非营利组织会计的核算基础	24
第一节 政府与非营利组织会计目标概述	24
第二节 政府与非营利组织会计的基本前提和一般原则	28
第三节 政府与非营利组织会计确认的基础与计量	35
第四节 政府与非营利组织会计核算方法	41
第三章 财政总预算会计	51
第一节 财政总预算会计概述	51
第二节 财政总预算资产的核算	54
第三节 财政总预算负债的核算	63
第四节 财政总预算净资产的核算	65
第五节 财政总预算收入的核算	69
第六节 财政总预算支出的核算	79
第七节 财政总预算会计报表	85
第四章 行政单位会计	94
第一节 行政单位会计概述	94
第二节 行政单位会计资产的核算	96
第三节 行政单位会计负债的核算	120
第四节 行政单位会计净资产的核算	126
第五节 行政单位会计收入的核算	133
第六节 行政单位会计支出的核算	135
第七节 行政单位会计报表	137
第五章 事业单位会计	152
第一节 事业单位会计概述	152

第二节	事业单位资产的核算	154
第三节	事业单位负债的核算	172
第四节	事业单位净资产的核算	182
第五节	事业单位收入的核算	188
第六节	事业单位支出的核算	193
第七节	事业单位会计报表	198
第六章	医院会计制度	204
第一节	医院会计概述	204
第二节	医院会计资产的核算	206
第三节	医院会计负债的核算	212
第四节	医院净资产的核算	213
第五节	医院收入的核算	217
第六节	医院费用的核算	221
第七节	医院会计报表	225
第七章	高等学校会计	237
第一节	高等学校会计概述	237
第二节	高等学校会计资产的核算	240
第三节	高等学校会计负债的核算	259
第四节	高等学校会计净资产的核算	263
第五节	高等学校会计收入的核算	270
第六节	高等学校会计支出的核算	275
第七节	高等学校会计报表	281
第八章	民间非营利组织会计	290
第一节	民间非营利组织会计概述	290
第二节	民间非营利组织资产的核算	293
第三节	民间非营利组织负债的核算	317
第四节	民间非营利组织净资产的核算	327
第五节	民间非营利组织收入的核算	329
第六节	民间非营利组织费用的核算	335
第七节	民间非营利组织会计报表	338
习题参考答案		351
参考文献		354



第一章 总论

【学习目标】

本章主要讲授政府与非营利组织，政府与非营利组织会计的基本概念及主要特点。通过本章的学习，学生应了解和掌握以下内容：

- (1) 了解政府与非营利组织的产生以及在国内国外的发展。
- (2) 了解政府与非营利组织会计的重要性。
- (3) 掌握政府与非营利组织的基本概念和特点。
- (4) 掌握政府与非营利组织会计的概念和特点。
- (5) 掌握政府与非营利组织会计的组成体系。
- (6) 掌握政府与非营利组织会计规范。

第一节 政府与非营利组织的内涵

一、社会组织及其构成

(一) 组织的概念

组织指为了达到某些特定目标，经由分工与合作及不同层次的权利和责任制度而构成的结构（人的集合）。作为实体的组织，是由许多要素、部门、成员按一定的联络形式排列而成的框架体系。分工与合作体现了组织的效率性，权利和责任体系是组织目标实现的保证。

(二) 社会组织及其构成

人类的社会活动大多是通过某些社会组织完成的。所谓的“社会组织”，是指人们为了实现其特定目标，通过直接或间接的社会联系而结成的社会共同体。在社会主义市场经济条件下，我国的社会组织一般由政府组织、营利性组织和非营利性组织三部分构成（见图 1.1）。

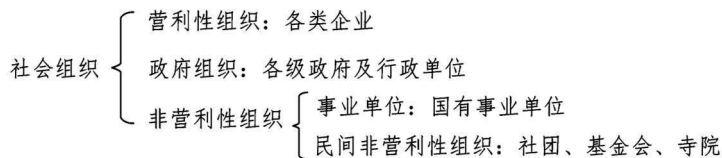


图 1.1 社会组织构成



1. 营利性组织

营利性组织一般被称为“企业”，是指依法设立的以营利为目的从事生产业务活动的独立核算的经济组织，如公司、企业等。营利性组织是一个既区别于政府、社会组织和团体，又不是政府行政管理机构的附属物的独立经济组织。获得并不断增加营利是营利性组织的目的；自负盈亏，承担经营责任，是该组织不断发展的内在动力，也是形成自我约束机制的关键。

2. 政府组织

政府组织是指国家各级政府行政单位（包括中央政府和地方政府），具体包括：国家权力机关，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、直辖市以及下属的市、地、县、乡的各级人民政府及其所属机构；公安、司法、检察机关等。政府组织的基本宗旨是为全社会公众提供各种服务，促进全社会持续、稳定和健康发展。

3. 非营利性组织

一般而言，非营利性组织是指那些经营目的在于社会公共利益而非谋取个人或组织的经济利益，即不以营利为目的的经济组织。社会公益事业可以由政府举办，也可以由民间来组织。那些独立于政府组织之外的非营利组织，就是本书所说的民间非营利性组织。

知识扩展

社会组织概念、特征及分类：2007年，我国开始正式用“社会组织”代替“民间组织”。在国际上，由于各国在文化传统和语言习惯方面存在着不同，社会组织在不同的国家和地区有多种不同的称谓，如非政府组织、非营利组织、公民社会、第三部门或独立部门、志愿者组织、慈善组织、免税组织等。这些叫法在内涵上的区别不大。与政府、企业相区别，社会组织具有非营利性、非政府性、独立性、志愿性、公益性等基本特征。

二、非营利组织与非盈利组织辨析

“非营利组织”的概念是从美国的会计理论中借鉴过来的。我国在使用这一概念时，常常容易与“非盈利组织”混淆。2004年8月之前，在我国，非营利组织和非盈利组织的提法同时存在，官方的文件和有关法规中，普遍使用非营利组织，而在学术界和理论界则多使用非盈利组织。两者的确有相似之处：无论是“非营利”还是“非盈利”，“利”都是指利润，它是收入与成本费用配比的结果，是权责发生制下的概念。然而两者有实质性的差别。

（一）语言学上的差别

从汉语的意思上看，“营利”与“盈利”的含义并不相同。“营”，带有“谋求”的意思，“营利”就是“谋求利润”，与“不谋求利润”相对。而“盈”，则是指“多出来，多余”，“盈利”与“亏损”相对。可见，“非营利”是就组织的动机而言的；而“非盈利”则是就组织运营的结果而言的。



（二）动机与结果的差别

非营利组织与营利组织最根本的区别在于其建立与运营的动机。

非营利组织的非营利动机，既存在于形式上，也包括实质上；既包括组织活动开始前的阶段，又存在于组织活动过程及活动结束后的阶段。具体来说，这种非营利动机主要体现在以下几个方面：

1. 运营目的

如前所述，非营利组织业务运营的目的，主要不是为了获取利润或利润等价物。虽然有的非营利组织的业务收支也有差额，但总体上不是以微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的的。

2. 资财的来源

美国财务会计准则委员会在归纳非营利组织的特征时，指出非营利组织“大部分资财来源于资财的供给者，他们不希望收回或据以取得经济上的利益”。在我国，非营利组织所需要的资财，全部或部分来自政府预算拨款、单位收支结余以及接受捐赠等，政府或捐赠人并不期望按期收回提供的资财，也不约定按所提供资财的一定比例获得经济上的利益。

3. 所有者利益

非营利组织不存在可以明确界定并可以出售、转让、买卖的所有者利益，即使非营利组织解体，资财提供者也没有一份明确的剩余资产的所有者利益。

4. 纳税

美国国内税务署规定，如果非营利组织取得了免税身份，除特别指明的情况外，可以免交联邦所得税。在我国，事业单位仅就其经营结余部分计算缴纳所得税，政府和行政单位无须缴纳所得税。

可见，“非营利组织”的提法，是从组织的动机角度提出的，而“非盈利组织”则是从组织运营的结果角度提出的。在现实生活中，营利组织不一定有利润，非营利组织也不一定没有结余。区分营利组织与非营利组织应该看组织的动机，而不是组织运营的结果。

2004年8月18日，财政部颁布了《民间非营利组织会计制度》，并在2005年1月1日起在全国民间非营利组织范围内全面实施，正式规范了“非营利组织”的提法。

三、政府与非营利组织概述

（一）政府组织概述

1. 政府的起源

“政府”其名，起源于唐宋时期的“政事堂”和宋朝的“二府”两名之合称。唐宋时，中央机关机构为三省六部，即尚书省，下设吏部主管行政事务；中书省起草政令，实为秘书班子；门下省掌管出纳和常命，有审查诏令权力。到了唐朝，为提高工作效率将中书省和门下省有时合署办公，称为“政事堂”。宋朝将“政事堂”设于中书省内，称为中书。宋初年还设



立了枢密使，主管军事，其官署称为枢密院，并将中书省和枢密院并称为“二府”。“政事堂”和“二府”合称即后来的“政府”。

2. 政府的概念

广义的，政府可以被看成是一种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法律、执行和贯彻法律以及解释和应用法律的公共权力机构，即所谓的立法机构、行政机构和司法机构。从这个意义上说，“政府就是国家的权威性的表现形式”。

狭义政府，专指一个国家的中央和地方的行政机关。在国外，政府包括内阁、总统、政务院。在中国，主要为国务院和地方各级人民政府。

（二）非营利组织概述

1. 非营利组织产生的原因

第二次世界大战后，人们发现，社会中的两大部门已不能满足社会经济活动与公共需求平衡的需要。于是，社会组织形态开始蛹化，逐渐出现了第三部门——非营利性组织，也就是社会公益部门。例如，出现了联合国，以协调国家之间的关系；建立了世界银行，对不发达国家和地区做扶贫性质的援助性贷款工作；成立了世界卫生组织，关注并支持不发达国家和地区的卫生与健康问题。这些组织的出现和发展大大有利于世界的发展和社会的和谐。如今，这些公益组织的力量越来越强，影响也越来越大。

2. 非营利组织的概念

非营利组织是指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，不以营利为目的的各类组织机构。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。

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。事业单位是指不直接进行物质资料的生产和流通，不具有国家管理职能，直接或间接地为上层建筑、生产建设和人民生活服务的单位。它主要包括：科学、教育、文化、广播电视、信息、卫生、体育等科学文化事业单位；气象、水利、环保、计划生育、社会福利等公益事业单位；公正、法律服务等中介机构。

民间非营利组织是指在对外提供产品或服务时，不以营利为主要目的，资源提供者投入资源时不取得经济利益上的回报，也不享有其所有权的各类非政府组织机构。民间非营利组织主要包括社会团体、基金会、民办非企业单位、寺院、宫观、清真寺、教堂等。

（三）非营利组织的特征

与营利性组织相比，民间非营利组织具有以下经营和财务上的特征：

1. 民间非营利组织不以营利为目的

民间非营利组织属于公益性服务组织，为社会和公众提供公共产品。其设立和业务活动的最终目标是不以营利为目的，这是民间非营利组织与营利性组织之间本质特征的综合体现。

对于营利性组织来说,其设立和业务活动的最终目标都是为了增加组织的利润,为投资者积累更多的资本。营利性组织决策是否成功、业务活动的最终目标是否能够实现,在很大程度上取决于利润的多少。而对于民间非营利性组织来说,其设立和开展业务活动并不是为了追逐利润,而是按照资金提供者的期望和要求,为社会带来更多的服务或商品。强调民间非营利组织目的的非营利性,并不排除其因提供商品或者社会服务而获取相应收入或者收取合理费用,因为这些营利活动的所得最终会用于组织的非营利事业。

2. 资源的提供者不求回报

营利组织的资源是投资者出资形成的,其所有权归属于出资者。投资者出资的目的是将其资源投入生产经营过程后,与其他生产要素相结合,生产社会所需要的产品或服务,并使投入的资本增值。同时,营利组织所有者将资产交付组织后,不但保留收回投资的权利,而且还有对经营利润以及解散、破产的剩余财产在投资者之间进行分配的权利。而民间非营利组织资金提供者,其出资的目的并不是期望得到同等或成比例的出资回报,而是希望组织为整个社会或特定团体提供更多的服务或商品,他们不指望获取对民间非营利组织净资产予以分配的权利。如果出资者可以从组织中获取回报,该组织就不应当被视为非营利组织。

3. 资源的提供者不享有组织的所有权

营利性组织的资产归出资者所有,因积累形成的新资产归属其出资者。而民间非营利组织的净资产既不属于组织,也不属于出资者(如捐赠人、会员等)。任何单位或个人不因为出资而拥有民间非营利组织的所有权,也不存在该组织一旦清算可以分享剩余财产的净资产的情况。非营利组织一旦进行清算,清算后的剩余财产只能交给政府或其他非营利组织,继续服务社会的公益事业。可见,资源的提供者不享有组织的所有权这一特征,既是民间非营利组织与企业相区分的重要标志,也是其与政府及其各行政事业单位区分的重要特征之一。因为政府及各行政事业单位尽管也属于非营利组织,但是国家对这些组织及其净资产拥有所有权。

(四) 非营利组织的分类

目前,国际上关于非营利组织的分类方法有以下几种:

1. 组织目标分类法

这种分类将非营利组织分为十四种:①社区服务型非营利组织。②助他保健型非营利组织。③助他教育型非营利组织。④自我改善型非营利组织。⑤沟通传播型非营利组织。⑥科研学术型非营利组织。⑦助他社会福利型非营利组织。⑧社会底层自助型非营利组织。⑨环境保护型非营利组织。⑩消费者福利型非营利组织。⑪国际事务型非营利组织。⑫职业协会型非营利组织。⑬休闲娱乐型非营利组织。⑭资金筹集型非营利组织。

2. 汉斯曼分类法

汉斯曼认为,从组织管理的方式来看,如果组织成立专门的董事会,聘请总经理来管理,称之为“企业型”组织。如果组织由自己的顾客进行管理,称之为“自理型”组织,如乡村俱乐部。从组织收入的来源看:一类是“商业型”组织,如医院等,是通过提供服务或销售产品来筹集资金;另一类是“赞助型”组织,如红十字会、敬老院等,这类组织大部分的收



人来自公众的捐赠。

3. 非营利组织国际分类法

该分类将非营利组织分为十二组，由约翰·霍布金斯非营利比较研究小组制定，具体将非营利组织分成十二大类二十四小类。具体如下：

- (1) 教育和研究，包括初等教育、中等教育、高等教育、其他教育、研究。
- (2) 社会服务，包括社会服务，应急、救济，收入支持、维持。
- (3) 卫生保健，包括医院、康复，护理之家，心理健康、危机干预，其他卫生保健服务。
- (4) 慈善中介和志愿促进，包括慈善中介和志愿促进。
- (5) 环境，包括环境、动物保护。
- (6) 发展和住宅，包括经济、社会及社区发展，住宅，就业、培训。
- (7) 法律、倡导和政治，包括公民和倡导性组织，诉讼、法律服务，政治组织。
- (8) 商业专业协会、工会，包括商业协会、专业协会、工会。
- (9) 国际，包括国际性活动。
- (10) 宗教，包括宗教团体和协会。
- (11) 文化和娱乐，包括文化、艺术，体育，其他娱乐及社交俱乐部。
- (12) 其他组织，为就业者的权利提供保障的社团。

4. 非营利组织的范畴

从我国目前现实情况看，非营利组织的范畴包括：

(1) 事业单位。该类组织由国家相关部门统一管理，包括国家举办的医院、研究所、新闻机构、学校、文化艺术团体等。

(2) 民办非企业单位。这类组织由民政部统一规范管理，它的前身是民办事业单位，包括各种民办的非营利性学校、医院、福利院、文化中心研究所等。

(3) 基金会。基金会是财团法人的一种，如我国的残疾人福利基金会、青少年发展基金会等。

(4) 社会团体。此类组织由民政部门负责办理注册登记，并由其统一管理，包括各种学会、协会、研究会、慈善会、联合会等。

(5) 清真寺、宫观、寺院、教堂等。此类组织是由具有宗教信仰和热心宗教的人在国家支持下兴办的开展宗教活动的场所，包括伊斯兰教的清真寺、道教的宫观、佛教的寺院和基督教的教堂等。

(6) 特殊的社会法人。这类组织由国务院机构核定，国家根据特定目的或特定法律设立，并经国务院批准免于登记的社会团体。它们由党中央和国务院直接领导，如妇联、工商联、共青团、科协、工会等。

(7) 单位内部的社会团体。这类组织在机关、团体、企事业单位内部活动，由本单位内部批准成立。与第一类非营利组织不同，这类组织在业务上受所在单位的指导，不具备独立的法人资格，具有固定的活动场所、正式的组织机构以及稳定的活动经费。

(8) 以企业法人形式存在的非营利组织。目前我国有一定比例的非营利组织不是在民政部门而是在工商部门登记注册的，如北京市红枫妇女心理咨询中心、北京市地球村环境文化中心等。



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相关概念的界定

(一) 预算会计

我国现行的预算会计是我国特有的会计术语,随着新中国的成立而诞生,是带有中国特色的专业会计。预算会计是指对国家预算执行过程和结果进行核算和监督的会计。预算是政府的年度财务收支计划,也是政府取得和使用财务资源的主要依据。我国预算会计对预算资金运动的全过程,包括预算资金筹集、使用和结存状况三个阶段的记账、算账和报账。

我国预算会计建立于新中国成立初期的 20 世纪 50 年代。我国预算会计经历了多次变革,主要是 1998 年正式实行的《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》。1988 年以前,我国预算会计分为两个部分:总预算会计(又称财政总会计、总会计)和单位预算会计(又称单位会计)。各级总预算由各级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。其中,单位预算会计包括行政单位会计和事业单位会计。1989—1997 年,我国预算会计体系明确了政府总预算会计的若干重要分支。财政部编写的《预算会计》中指出:除政府部门设总预算会计外,还有中国人民银行代理国库业务的金库会计,中国人民建设银行办理基建拨款的会计,中国农业银行办理农业资金拨款的会计,以及税务部门办理税款征收的税收会计,等等。它们和预算会计构成一个有机整体。

(二) 政府会计

政府会计根据政府政治经济的活动情况及其在资金上的反映,以货币为计量单位,对其资金筹集、使用和结存,进行连续、系统、及时地记账、算账和报账。目前我国正式官方文件中尚无此术语。从字面来看,政府会计是用来反映和监督政府业务活动的一门专门会计。但据历史考证,公元前 11 世纪,我国就有了官厅会计。一般认为,官厅会计是我国奴隶社会和封建社会历代王朝官府中用于记录国家财政收支活动的会计。官厅会计是反映和监督国家财政收支的工具,是实现国家财政管理的基本手段。政府是法律授予管理国家事务的行政权力机关,用于反映国家事务的会计自然可以称为政府会计。后来,官厅会计被改称为政府会计。新中国成立后正式称为预算会计。美国的政府会计是指包括政府、公立企业和公立非营利组织的会计,将公立企业和公立非营利组织视为政府的组成单位,同政府一起执行或基本执行政府职能,其业务运行不以营利为目的。

政府会计的目的是全面核算和监督各项财政性资金活动的过程和结果。政府会计仍以预算资金为记账主体,但以政府活动范围外延。

(1) 财政总预算会计和行政单位会计是政府会计的基本组成部分。财政总预算会计全面核算和监督各级政府全部财政性资金的活动情况,是政府会计的核心。行政单位会计是财政总预算会计的扩展和延伸,它的会计数据是财政总预算会计数据的组成部分。

(2) 执行总预算单位的会计。主要有中国人民银行及代理商业银行的国库会计,税务机关及其他执行单位的收入征解会计等。这类会计提供的会计数据,要直接列入财政总预算会



计报表。而中国人民建设银行及其他银行有关基建拨款的核算，因它们不再代行政府职权，办理的是银行结算业务，不再属于政府会计范畴。

(3) 基金会计。为有效管理政府的各种财务资源，使相应的财务资源切实地按照有关要求用于相应的目的，政府会计通常都要设置相应的基金，并将各基金设置成一个相对独立的财务和会计主体，分别用以核算不同用途的财务资源的来源和使用情况。政府中设置的基金一般可以分成三大类型：第一类是政务基金，用以核算政府所从事的政务活动，如一般行政、公共安全、公共卫生等活动中可支用的财务资源的来源和使用情况。第二类是权益资金，用以核算政府所从事的商业活动，主要是公用事业如供水、供电、供煤气等活动中的财务资源的来源和使用情况。第三类是受托基金，用以核算政府以信托人或代理人的身份代他人保管并按他人要求进行使用的财务资源，该类基金核算的活动属于政府不可自主安排和控制的的活动。政府会计中使用的“基金”应当严格区别于营利性企业会计中基金的含义。政府会计中使用的基金是一个独立的财务和会计主体，有一套独立完整的财务报表。与此同时，整个政府组织还有一套完整的财务报告，这是政府会计区别于企业会计的一个显著特征。

(三) 非营利组织会计

非营利组织会计是从西方引进的术语，它是运用会计特有的方法，以货币为主要计量单位，对非营利组织财务收支活动及其受托责任履行情况进行确认、计量、记录和报告的一种会计类型。美国非营利组织根据所有权性质的不同分为公立和私立两种。其中，政府会计准则规范约束的是公立非营利组织会计，财务会计准则规范约束的是私立非营利组织会计，从反映的内容来看，我国预算会计中的事业单位会计部分与公立非营利组织会计比较类似。

需要指出的是，政府会计、预算会计和非营利组织会计在各国还有不同的含义。例如，在美国也有类似我国预算会计 (budgetary accounting) 的名称，但含义与我国的预算会计却不同。美国的预算会计事实上是指记录预算的会计，即以政府的预算活动或政府的法定年度财务收支计划为核算对象，以预算执行为基础展开。政府的预算活动是政府各种活动 (事业活动，如政府举办学校和医院等；行政活动，如政府举办企业等) 的一个侧面，而政府会计则以上述所有活动为核算对象，所以美国的预算会计是政府会计的一部分，从属于政府会计。

通过上述分析可以得出，我国的会计可以分为企业会计和预算会计，预算会计又分为财政总会计、行政单位会计和事业单位会计，而财政总会计和行政单位会计合并为政府会计，预算会计即指广义的非营利组织会计，事业单位会计又分为国有事业单位会计和民营事业单位会计，是狭义的非营利组织会计。

二、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计是与企业会计并列的另一重要的会计分支。他们之间有着较多的相似之处，它们都遵循基本的会计理论与方法，其目的都是为管理提供有用的管理信息。政府与非营利组织会计与企业会计相比，在会计循环过程、会计记账方法、会计凭证与账簿设置等方面基本相同。

但是，由于政府与非营利组织与企业组织的目标不同，其经济业务有其特殊性，对所提



供的会计管理信息有不同的要求。同企业会计相比,政府与非营利组织会计有着明显的特征。

1. 政府与非营利组织会计是多主体会计

政府与非营利组织的会计具有较为复杂的会计主体,表现为会计主体的多样性、多层性,其会计主体构成一个体系。其中,政府会计包括财政总预算会计和行政单位会计,非营利组织会计包括事业单位会计和民间非营利组织会计。不同的会计主体,有着不同的会计理论与会计方法。

2. 政府与非营利组织会计有着独自の会计理论

政府与非营利组织的目标不同于企业,其会计理论也与企业会计有所不同,主要表现在会计目标、会计核算对象、会计要素、会计等式、会计假设、会计规范等几个方面。政府与非营利组织会计的目标主要是反映受托责任,并以当期财务资源为侧重点,以收入、支出及当期收支平衡为主线,设置资产、负债、净资产、收入、支出等会计要素。

3. 政府与非营利组织会计有着独自の会计方法

由于政府与非营利组织的会计理论不同于企业会计,其会计方法也有所不同。会计方法主要包括会计确认、会计计量、会计记录和会计报告。会计方法的不同,主要表现在会计确认上,政府与非营利组织的会计确认观念和会计确认基础与企业会计有较大的不同。企业会计的确认基础为权责发生制,政府与非营利组织会计存在多种确认基础,其中以收付实现制为主要的确认方法,少量采用权责发生制。

4. 政府与非营利组织会计需要体现预算管理的要求

政府与非营利组织的财务资源主要来源于社会。政府与非营利组织需要定期编制预算,合理安排财务资源的使用,限定财务资源的使用方向。政府与非营利组织会计需要反映预算管理的信息,为预算管理服务。企业也需要编制全面预算,但不需要对预算信息进行会计披露。

5. 政府与非营利组织会计需要反映限制性财务资源

政府与非营利组织取得的财务资源,有一部分是限定性的。限定性财务资源是指按财务资源提供的意愿或国家法律规定,对财务资源的使用方向与时间做出限定。限定性财务资源需要专项核算、专项报告,因此政府与非营利组织会计需要对限制性的财务资源进行专门的核算。企业会计中不存在限制性财务资源的管理与核算。

6. 政府与非营利组织会计一般不需要进行成本核算

进行成本核算是企业会计的重要内容。政府与非营利组织的目的,是向社会提供管理服务与公益性服务,不以营利为目的。政府与非营利组织在提供各项服务时,一般不要求进行成本核算,也不要求经济效益的考核,所发生的各项耗费直接计入当期支出,不需要对象化。但是,不排除少量的非营利组织以加强管理为目的,也进行必要的内部成本核算与业绩考核。

三、政府与非营利组织会计的意义

民间非营利组织会计是以货币为主要计量单位,对民间非营利组织的财务状况、业务活



动情况进行反映和监督的一种管理活动。随着《民间非营利组织会计制度》的实施,民间非营利会计从事业单位会计中分离出来,构成会计实务的一个新的内容。其意义可概括如下:

1. 填补了民间非营利组织会计制度的空白

民间非营利组织因其特殊性,既不适用于《企业会计制度》《小企业会计制度》等企业类的会计制度,更不适用于各类公司会计制度,一直以来使用的都是《事业单位会计制度》、地方性社团会计制度、医院会计制度等行业性会计制度。由于长期以来都没有统一的适用的会计制度,从而给民间非营利组织的会计核算工作造成混乱的局面,给会计监管工作造成了困难。《民间非营利组织会计制度》作为国家有关法律、行政法规的配套制度,实现了与《基金会管理条例》《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理暂行条例》等法规的协调,解决了民间非营利组织适用会计规范的问题。

2. 为弥补政府资金不足、筹集民间资金提供了保障

随着财政职能的转换和公共财政的建设改革,一些过去由财政(包括国有企业)大包大揽的社会福利和公益事业等被剥离出来,推向社会。与此同时,企业作为以营利为目的的组织,又不大可能承接这些社会福利和公益事业,个人收入也相对有限,难以自我消化,从而使这些社会公益事业成为我国社会管理的焦点和难点。在这种情况下,大力发展民间非营利组织,引导民间资金投入社会公益事业,既可以解决公共财政资金在提供公共产品上的不足,又可以合理优化资源配置,维护社会的安全与稳定,在国民经济体系中起着十分重要的作用,并可以为财政分忧,帮助国家解决社会救济、扶贫、教育、养老保健、医疗服务等社会问题。

3. 提高民间非营利组织的效率

在市场经济体制下,依靠市场机制维持运转的效率得到推崇。由于民间非营利组织会计已经增加了权责发生制、实质重于形式、谨慎性和划分收益性支出与资本性支出原则,从而使民间非营利组织的效率得到很大的提高。

4. 有利于出资人监管机制的形成

《民间非营利组织会计制度》要求民间非营利组织编制统一的财务会计报告,及时反映民间非营利组织控制的资源状况、负债水平、资金使用情况及其效果、现金流量等信息,从而可以大大提高民间非营利组织会计信息的透明度,便于捐赠者、会员以及政府主管部门等加强外部监督和管理,促进民间非营利组织的规范发展。贯彻实施《民间非营利组织会计制度》后,必将有力地发挥会计工作在预测经济前景、落实经济责任、考核经营业绩、控制经营风险等各个方面的作用,从而推动企业加强会计管理工作,建立健全内部监督制度,提高领导能力和决策水平,加快建立现代企业制度步伐。以法律手段保证民间非营利组织会计信息的真实、完整,以有效地制止违法违纪活动。

5. 有效地与国际非营利组织会计进行协调发展

《民间非营利组织会计制度》的实施有利于促进民间非营利组织加强内部管理,完善各项规章制度,规范民间非营利组织的会计核算行为,使各项经济业务的处理有章可循、有法可依;有利于提高民间非营利组织的会计信息质量和透明度,从而为提升民间非营利组织在社会各界、在国际上的诚信度,对促进社会事业的协调发展,有效参与国际合作等,都具有重大的意义。