

政府与非营利组织会计

主编 / 刘志翔

ZHENG FU YU
FEIYINGLI ZUZHI
KUAIR

政府与非营利组织会计

主编 刘志翔



首都经济贸易大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/刘志翔主编. —北京:首都经济贸易大学出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5638 - 1958 - 4

I. ①政… II. ①刘… III. ①单位预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 228394 号

政府与非营利组织会计

主编 刘志翔

出版发行 首都经济贸易大学出版社
地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)
电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)
网 址 www.sjmcb.com
E - mail publish@cueb.edu.cn
经 销 全国新华书店
照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部
印 刷 北京永生印刷有限责任公司
开 本 787 毫米×980 毫米 1/16
字 数 470 千字
印 张 26.75
版 次 2012 年 1 月第 1 版第 1 次印刷
印 数 1 ~ 3 000
书 号 ISBN 978 - 7 - 5638 - 1958 - 4/F · 1129
定 价 42.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

前 言

随着我国公共财政体制改革的发展,部门预算、政府收支分类、政府采购、国库集中收付、非税收入管理制度和按预算外资金管理的收入纳入预算管理 etc 改革的全面推进,政府与非营利组织会计的核算内容与核算方法也进行了一系列改革。为了更好地满足读者的需要,我们结合当前政府与非营利组织会计改革的情况,编写了《政府与非营利组织会计》一书。

政府与非营利组织会计以预算管理为中心,是核算、反映、监督各级政府、行政单位财政预算以及各类非营利组织单位收支预算执行情况的专业会计,是与企业会计并列的重要会计分支。本书以我国现行财会制度为基础,结合近年来有关部门预算、政府收支分类、政府采购、国库集中收付、非税收入管理制度和按预算外资金管理的收入纳入预算管理等一系列改革的实践编写,反映了当前公共财政体制和政府与非营利组织会计改革的最新发展变化。

本书分为五篇:第一篇总论,主要阐述政府与非营利组织会计的基本概念和基本理论;第二篇和第三篇属于政府会计,分别阐述财政总预算会计和行政单位会计资产、负债、收入、支出、净资产五大要素的管理和核算,以及会计报表的编审;第四篇和第五篇属于非营利组织会计,主要阐述事业单位会计要素资产、负债、收入、支出、净资产和民间非营利组织会计要素资产、负债、收入、费用、净资产的管理和核算,以及事业单位和民间非营利组织会计报表的编审。

本书由刘志翔主编。各章节编写分工如下:第一篇由刘志翔负责编写,第二篇由刘群负责编写,第三篇由刘志翔和刘佳负责编写,第四篇由刘志翔和魏薇负责编写,第五篇由彭乐负责编写。全书由刘志翔负责总纂。本书

在编写过程中得到了不少同志的关心和帮助,很多同志在百忙中提出了不少宝贵意见,在此一并表示衷心的感谢。

本书的编写注意将理论与实践相结合,尽可能做到深入浅出。本书可以作为高等财经院校财政、会计等专业教材,也可以作为继续教育和会计人员培训教材。本书各章后附有关键术语和复习思考题,篇后附有本篇练习题,方便学习使用。

由于编者水平所限,书中难免存在一些不足甚至错误,诚恳欢迎广大读者批评指正。

目 录

第一篇 总 论

第一章 政府与非营利组织会计的基本概念	2
第一节 政府与非营利组织	2
第二节 政府与非营利组织会计	6
第三节 政府与非营利组织会计的对象	10
第二章 政府与非营利组织会计的基本理论	13
第一节 政府与非营利组织会计的目标	13
第二节 政府与非营利组织会计核算的基本前提、基础和一般原则	15
第三节 政府与非营利组织会计要素	20

第二篇 财政总预算会计

第三章 财政总预算会计概述	30
第一节 财政总预算会计的任务	30
第二节 财政总预算会计科目	33
第四章 财政总预算会计资产的核算	37
第一节 财政性存款	37
第二节 有价证券	43
第三节 在途款	44
第四节 债权资产	45
第五章 财政总预算会计负债的核算	49
第一节 应付及暂收款项	49
第二节 借入款	51
第三节 已结报支出	52

第六章 财政总预算会计收入的核算	55
第一节 预算收入	56
第二节 资金调拨收入	63
第三节 专用基金收入	66
第四节 财政部代理发行地方政府债券收入	67
第五节 财政专户管理资金收入	68
第七章 财政总预算会计支出的核算	71
第一节 预算支出	71
第二节 资金调拨支出	81
第三节 专用基金支出	83
第四节 政府采购支出	84
第五节 财政部代理发行地方政府债券支出	89
第六节 财政专户管理资金支出	92
第八章 净资产的核算	94
第一节 结余	94
第二节 预算周转金	99
第九章 财政总预算会计报表	101
第一节 财政总预算会计报表概述	101
第二节 财政总预算会计报表的组成及旬报、月报的编制	103
第三节 年报的编制	108
第四节 总预算会计报表的审核与汇总	120

第三篇 行政单位会计

第十章 行政单位会计概述	128
第一节 行政单位会计的任务	128
第二节 行政单位会计科目	131
第十一章 行政单位资产的核算	134
第一节 流动资产	134
第二节 固定资产	142
第十二章 行政单位负债的核算	147
第一节 应缴预算款	147
第二节 应付职工薪酬	148
第三节 暂存款	150
第十三章 行政单位收入的核算	151
第一节 拨入经费	151

第二节 其他收入·····	153
第十四章 行政单位支出的核算 ·····	156
第一节 经费支出·····	156
第二节 拨出经费与结转自筹基建·····	160
第十五章 行政单位净资产的核算 ·····	162
第一节 固定基金·····	162
第二节 结余·····	163
第十六章 行政单位会计报表 ·····	165
第一节 年终清理结算和结账·····	165
第二节 资产负债表·····	166
第三节 收入支出总表和经费支出明细表·····	168
第四节 附表和报表说明·····	169

第四篇 事业单位会计

第十七章 事业单位会计概述 ·····	176
第一节 事业单位会计的任务·····	176
第二节 事业单位会计科目·····	179
第十八章 事业单位流动资产的核算 ·····	183
第一节 货币资金·····	183
第二节 应收及预付款项·····	191
第三节 存货·····	195
第十九章 事业单位非流动资产的核算 ·····	201
第一节 对外投资·····	201
第二节 固定资产·····	206
第三节 无形资产·····	211
第二十章 事业单位负债的核算 ·····	216
第一节 借入款项·····	216
第二节 应付及预收款项·····	218
第三节 应缴款项·····	222
第二十一章 事业单位收入的核算 ·····	229
第一节 收入概述·····	229
第二节 拨款收入·····	232
第三节 自行组织收入·····	237
第四节 调剂性收入·····	243

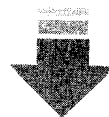
第二十二章	事业单位支出的核算	246
第一节	支出概述.....	246
第二节	拨出款项.....	249
第三节	本单位支出.....	250
第四节	调剂性支出和结转自筹基建资金.....	263
第二十三章	事业单位净资产的核算	266
第一节	净资产概述.....	266
第二节	事业基金.....	268
第三节	固定基金.....	270
第四节	专用基金.....	271
第五节	结余及其分配.....	276
第二十四章	事业单位年终清理结算和结账	281
第一节	年终清理结算.....	281
第二节	年终结账.....	283
第二十五章	事业单位的会计报表	286
第一节	事业单位会计报表概述.....	286
第二节	资产负债表.....	288
第三节	收入支出表及其附表.....	292
第四节	会计报表附注及收支情况说明书.....	294
第五节	会计报表的审核、汇总和分析.....	296

第五篇 民间非营利组织会计

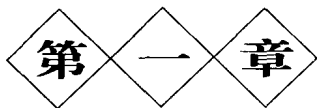
第二十六章	民间非营利组织会计概述	310
第一节	民间非营利组织及其特征.....	310
第二节	民间非营利组织会计及其特点.....	312
第三节	民间非营利组织会计核算的基本原则.....	313
第四节	民间非营利组织会计科目.....	314
第二十七章	民间非营利组织资产核算	319
第一节	民间非营利组织资产概述.....	319
第二节	货币资产的核算.....	320
第三节	短期投资.....	325
第四节	应收款项、预付款项及待摊费用.....	327
第五节	存货.....	334
第六节	长期投资.....	337
第七节	固定资产.....	349

第八节	无形资产·····	358
第九节	受托代理资产·····	361
第二十八章	民间非营利组织负债核算·····	363
第一节	民间非营利组织负债概述·····	363
第二节	流动负债·····	364
第三节	长期负债·····	372
第四节	受托代理负债和预计负债·····	375
第二十九章	民间非营利组织收入核算·····	380
第一节	民间非营利组织收入概述·····	380
第二节	非交换交易收入的核算·····	382
第三节	交换交易收入的核算·····	385
第三十章	民间非营利组织费用核算·····	389
第一节	民间非营利组织费用概述·····	389
第二节	业务活动成本的核算·····	390
第三节	期间费用的核算·····	391
第三十一章	民间非营利组织净资产核算·····	394
第一节	民间非营利组织净资产概述·····	394
第二节	限定性净资产的核算·····	395
第三节	非限定性净资产的核算·····	396
第三十二章	民间非营利组织财务会计报告·····	398
第一节	民间非营利组织财务会计报告概述·····	398
第二节	民间非营利组织资产负债表·····	400
第三节	民间非营利组织业务活动表·····	406
第四节	民间非营利组织现金流量表·····	409
第五节	会计报表附注和财务情况说明书·····	415

第一篇



总论



政府与非营利组织会计的基本概念

第一节 政府与非营利组织

一、现代社会三元结构

每一个社会都是由个人和社会组织构成的,对于一个完整的现代社会来说,社会组织首先可以分为政府组织和非政府组织两大类,其中非政府组织又可以分为营利组织与非营利组织。这就是现代社会的三元结构,即现代社会是由三个既相互关联又彼此独立的领域构成的。其中:第一领域是政治领域,通常叫社会第一部门,也叫公共权力领域,其活动主体就是国家或政府组织,它们拥有行政资源;第二领域是市场或经济领域,通常叫第二部门,也叫私人领域,其活动主体主要是营利组织也就是企业,它们拥有经营资源;第三领域是公共领域,通常叫第三部门,它们属于前两者之外的“第三域”,也叫狭义的社会领域,其活动主体主要是非营利组织,它们拥有社会资源。

现代社会的政治、经济和社会三个“领域”各自有不同的活动主体、不同的组织目标、不同的社会功能、不同的组织结构、不同的激励机制、不同的运作逻辑,在现代社会生活中发挥着不同的作用。其中,第一部门创造先进的生产力与社会财富,是社会的基础部门;第二部门通过税收和财政支出处理社会公共事务,维护社会公平与秩序;第三部门通过征集社会志愿者和提供特别公共服务,救助弱势群体,增进社会和谐与文明。社会三大部门在社会中各有其特定的功能,分工合作,使社会处于一个和谐的状态。

二、政府

政府是指接受人民委托,利用公共资源为公众提供各种服务,且不以营利为目的的社会管理机构。

(一) 政府的职能

政府是公共权力的执掌机构,其基本职能是处理社会公共事务。一般来讲,政府具有四大职能。

第一是政治职能(亦称统治职能)。它是指政府为维护国家统治阶级的利益,对外保护国家安全,对内维持社会秩序的职能。我国政府主要有四大政治职能:①军事保卫职能;②外交职能;③治安职能;④民主政治建设职能。

第二是经济职能。它是指政府为国家经济的发展,对社会经济生活进行管理的职能。随着我国计划经济体制向社会主义市场经济体制的转变,我国政府主要有四大经济职能:①经济调节职能;②公共服务;③市场监管;④社会管理。

第三是文化职能。它是指政府为满足人民日益增长的文化生活的需要,依法对文化事业实施管理,以促进经济与社会协调发展的职能。我国政府的文化职能主要是:①发展科学技术;②发展教育;③发展文化事业;④发展卫生体育。

第四是社会公共服务职能。它是指国家提供公共服务和完善社会管理的职能。国家中的很多事务一般具有社会公共性,无法完全由市场解决,须由政府从全社会的角度加以引导、调节和管理。目前,政府的社会职能主要有:①调节社会分配和组织社会保障的职能;②保护生态环境和自然资源的职能;③促进社会化服务体系建立的职能;④提高人口质量,实行计划生育的职能。

(二) 政府的特点

1. 从产生基础看,政府是由社会共同需要产生的,一般是社会大多数成员共同意志的集中表现,它掌握和运用的是公共资源,通过行使其权力,实现公共管理职能。

2. 从行为目标看,政府行为的一般价值取向是公共利益,以追求和维护公共利益作为行动目标;但在阶级社会里,它是以统治阶级的利益为服务目标的。

3. 从行为领域看,政府行为主要发生在公共领域,政府为社会提供的是公共产品,政府将公共产品自动地提供给社会中的所有人。

4. 从行为方式看,政府行为一般以强制手段(国家暴力)为后盾,具有凌驾于其他一切社会组织之上的权威性和强制性,对社会全体成员具有普遍约束力。

(三) 政府的组织体系

政府机构具有整体性,它是由执行不同职能的机关,按照一定的原则和程序结成的严密系统,机关彼此各有分工,各司其职,各负其责。

政府包括两个层次的含义:一是指为辖区公民承担受托责任的一级政权的政府,包括中央政府和地方政府(含省、市、县、乡);二是指具体为辖区公民履行受托责任的政府办事机构,即管理国家事务、组织经济文化建设、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、审判机关、检察机关等。从会计角度,我国通常将它们称为行政单位。

三、非营利组织

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,主要向社会提供精神产品和各种服务,且不以营利为目的的各类组织机构。一个组织是否属于非营利组织并不完全依名称而定。在许多行业集团中,既有营利组织,也有非营利组织。例如:有营利医院和非营利医院,有营利学校和非营利学校,甚至还有营利宗教组织。非营利组织所强调的是这些组织的宗旨不是为了营利,它们存在的目的不是为了营利,但并不等于说它们不能赢利。事实上,非营利组织的收入往往大于支出,换句话说,它们是赢利的,但它所赚取的赢利必须服务于组织的基本使命,用于扩大和提高向社会所提供的服务数量和质量,而不能进入经营者和管理者的腰包,这是非营利组织和营利性组织的最大区别。

(一) 非营利组织的作用

1. 社会服务。它是指为社会成员提供中介服务和直接服务,如出国留学的咨询服务。例如,各种医院、学校、养老院就属于这类组织。
2. 社会沟通。它是指为政府与企业、政府与社会之间的沟通充当桥梁。一方面,向政府反映企业、社会的意见、建议,为政府提供信息;另一方面,协助政府做好宣传、指导、监督等方面的工作。例如,各种行业协会就属于这类组织。
3. 社会评价。它是指对生产、消费品作出公正的评价。例如,各种调查机构就属于这类组织。
4. 社会调解。它是指调解社会成员之间的纠纷。例如,消费者权益保护协会就属于这类组织。

(二) 非营利组织的特点

1. 业务活动要符合组织的宗旨。非营利组织的业务项目、组织活动受到限制,必须符合组织的宗旨,不可随意改变业务方向。它并不天然拥有公共权力,如从事某些公共管理活动,它的活动基于合法的授权。
2. 组织目标非营利性。非营利组织不以利润最大化为目的,其业务活动的目标是而非营利的即公益性的,目的是为社会提供某些公共产品或准公共产品;其服务性收费通常是低水平的甚至是免费的,而不是按照市场经济价值规律来收取。
3. 资源取得非市场化。非营利组织的资源取得主要有五个渠道:一是公共财政支持;二是不以营利为目的的有偿服务性收费;三是接受捐赠;四是会费收入;五是经营收入。除经营收入外,非营利组织的大部分收入不是来自以市场价格出售的商品和劳务,

而是来自其成员缴纳的会费和支持者的捐赠。

4. 所有权形式特殊性。非营利组织资财的提供者不期望收回资财或据以取得经济上的利益,但其要求对所提供的资财按规定的用途使用和处置。因而,非营利组织通常不必进行损益的计算,也不进行净收入的分配,但不能对其资财权益进行转让、出售,并且在某些情况下必须按资财提供者的要求来动用、管理和处置资财。

(三) 非营利组织的分类

1. 按业务行业分类。其主要有:

(1) 科学文化类。如科学、教育、文艺、广播电视、信息服务、卫生、体育等方面的非营利组织。

(2) 公益类。如气象、水利、地震、环保、计划生育等方面的非营利组织。

(3) 福利救济类。如孤儿院、养老院等非营利组织。

2. 按经费来源分类。其主要有:

(1) 自给自足型。这类非营利组织在经费上完全是自负盈亏。比如,大多数医院通过为所提供的服务设置一个合适的收费标准,得到适当的收益来补偿全部开支,维持正常的营运。

(2) 部分收费型。这类非营利组织能得到政府财政拨款和有关方面的捐款,因此,其所提供的服务或产品收费标准可以低于其平均成本。例如,我国高等教育所收取的学费仅占培养学生平均成本的很小部分,随着市场经济的发展,学费会逐步提高,但仍将低于其运行成本。

(3) 无偿提供型。这类非营利组织完全靠政府的财政拨款或捐款支持运行,也就是无偿提供服务,不收取任何费用。最典型的,如天气预报、地震报警的单位等。

3. 按举办主体分类。其主要有:

(1) 公立非营利组织。这类组织是政府或者其他组织利用国有资产出资举办的,即事业单位。

(2) 私立非营利组织。这类组织是民间用非国有资产出资举办的,即民间非营利组织。

四、政府与非营利组织的重要性

在社会生活中,居民、社会公众和各种经济组织每时每刻都要消费各种各样的物品和服务,如衣食住行、安全、健康、文化以及休闲娱乐等。这些物品或服务是由不同的组织机构提供的。在市场经济条件下,物品或服务一般须通过等价交换取得或消费,因为任何物品或服务的生产或提供都要耗费一定的经济资源。以营利为目的的企业向社会公众及其他经济组织(包括政府与非营利组织)提供物品或服务时,通常要以“成本+利润”作为定价原则,即消费者必须全额付费,使其他成本得以补偿,并为其所有者提

供投资回报。但并不是所有物品或服务消费都必须全额付费。在现实生活中,居民、经济组织消费的许多物品或服务是免费的,即使付费,也只需支付部分费用。比如,在安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等方面的消费就不需付费或不需要全额付费。当然,这些物品或服务不可能由以营利为目的的企业组织提供,而是由不以营利为目的的政府与非营利组织提供。任何个人或经济组织不管是否意识到,他们每时每刻都受益于如路灯、公园、治安巡逻、环境卫生以及国防、基础研究等公共设施和公共服务。居民以及企业组织都是免费或者是按低于其成本的价格来消费这些物品或服务。另外,居民在接受各种教育、医疗保健等服务时,也仅支付其成本的一部分甚至是一小部分的费用。

在社会公众或经济组织消费的上述各种物品或服务中,需要全额付费的物品或服务称为“私人物品”,不需要付费或只需支付部分费用的物品或服务称为“公共物品”。其中,不需要付费的物品或服务称为“纯公共物品”,只需要部分付费的物品或服务称为“准公共物品”。纯公共物品通常由政府提供,准公共物品一般由非营利组织提供。

纯公共物品是一种某人或某些人对它的消费并不影响其他人对它的消费的物品。这些物品人人都要消费,但没有人愿意为之付费,企业组织无法(如在国防或基础研究等方面)或不愿意(如在环境卫生等方面)提供。准公共物品虽然不是人人都要消费,但由于提供这类物品或服务无利可图,企业组织也不愿意提供。但是,从社会发展需要的角度看,这些物品不仅必须提供,而且随着社会生产力的发展,居民和社会对这些物品的需求正在不断增长。所以,政府与非营利组织就必须从社会发展的需要出发,免费或按低于成本的价格提供这些物品。政府与非营利组织作为非物质生产部门虽然不直接创造物质财富,但是对于整个社会再生产起着基础、先行作用。国民经济的发展,需要依靠科学技术的进步,创造大量的无形智力产品;经济的振兴,科技的开发,乃至整个社会的进步,无不取决于高质量人才的培养、劳动力素质的提高和精神文明的建设;而一切社会经济事业的发展,都离不开国家机关发挥组织、领导、核心、支柱的作用。可见,各级政府,行政、事业单位和民间非营利组织是整个国民经济不可缺少的组成部分,没有这些单位和部门的业务活动,整个社会的生产和社会生活将无法顺利进行,要建设社会主义现代化强国也是不可能的。因此,健全成熟的市场经济社会要求政府、企业、非营利组织三个部门协调发展,三者缺一不可。

第二节 政府与非营利组织会计

一、政府与非营利组织会计的组成

政府与非营利组织会计以预算管理为中心,是各级政府财政、行政部门及非营利组织核算、反映、监督中央与地方政府财政预算以及行政单位和非营利组织部门预算执行

情况及其结果的专业会计。按照政府与非营利组织的构成,政府与非营利组织会计可分为政府会计和非营利组织会计。

(一) 政府会计

政府会计,主要是确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及其受托责任履行情况的专业会计。政府的收支活动是受国家财政预算控制的,所以政府会计的组成体系是由国家财政预算的组成体系决定的。我国国家财政预算的组成体系根据国家政权结构和行政区划建立,包括中央预算和地方预算。中央预算由国务院直属各部门的预算组成,地方预算由省、自治区、直辖市及以下各级人民政府的预算组成。国家财政预算按照预算收支管理范围,又分为总预算和单位预算。中央政府预算即中央总预算,地方各级总预算由本级政府总预算和下一级政府总预算组成,单位预算是指列入总预算的国家机关和其他单位的收支预算。根据国家财政预算的组成体系和分类,政府会计分为财政总预算会计和行政单位会计。前者是各级人民政府财政部门反映和监督总预算执行情况的会计,又称政府总会计;后者是各级人民政府所属行政单位反映和监督单位预算执行情况的会计,又称政府单位会计,它是同级政府财政总预算会计的组成部分。

组织财政性资金运行的部门除财政部门以外,还要有其他一些部门。在我国,财政资金的收入、支出和留解是由中国人民银行代理的国库经办的,财政收入主要由税务机关、海关、国有资产监管机构征收解缴。因此,中国人民银行办理国库业务的国库会计和税务机关、海关、国有资产监管机构办理税款和国有资产收益征解的会计部门,也是政府会计不可缺少的分支。总之,国有资产监管机构的国有资本金会计、政府委托管理机构的社会保障基金会计以及国家重要物资储备部门的战略物资储备会计,也是财政管理和政府会计的重要内容。虽然目前在核算体系上尚未将其纳入政府会计,但其资金活动与政府财政会计无疑存在着紧密的联系,属于广义政府会计范畴。

(二) 非营利组织会计

非营利组织会计是确认、计量、记录和报告各类非营利组织财务收支活动及受托责任履行情况的专业会计。其按照非营利组织与政府是否有经费领拨关系可分为公立非营利组织会计和私立非营利组织会计。公立非营利组织会计即事业单位会计;私立非营利组织会计即民间非营利组织会计。

非营利组织涉及的范围甚广,按其主要行业来看,可以分为科研单位会计、教育单位会计、文艺单位会计、医院会计、体育单位会计、农林水利非营利组织会计、城市维护建设非营利组织会计等。

由上可以看出,政府与非营利组织会计是与企业会计并列的重要会计分支。对政府与非营利组织会计体系的大致描述如图 1-1 所示。