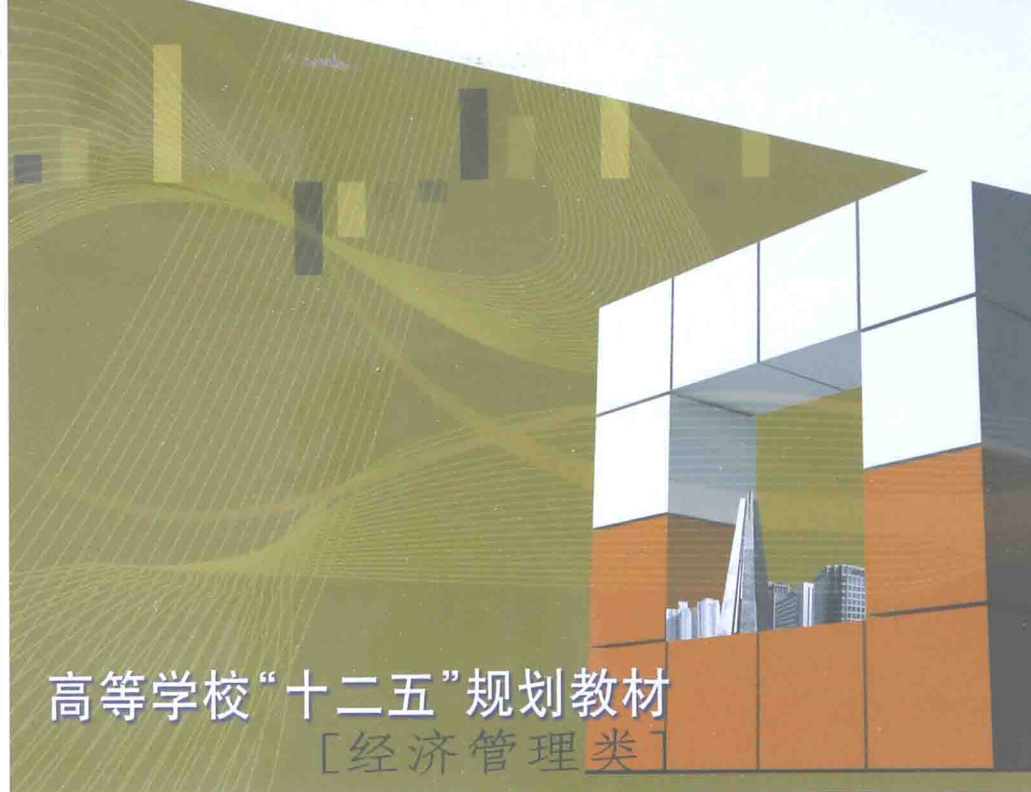




高等学校“十二五”规划教材  
[经济管理类]

# 政府与非营利组织会计

●主 编 刘宇会 于善波

HEUP 哈尔滨工程大学出版社

高等学校“十二五”规划教材经济管理类

# 政府与非营利组织会计

主 编 刘宇会 于善波  
主 审 宋 明

 哈尔滨工程大学出版社

## 内 容 简 介

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。全书共分五篇十八章:第一篇总论,主要介绍政府及非营利组织会计的基本理论;第二篇财政总预算会计和第三篇行政单位会计为政府会计,主要介绍各级政府会计核算的理论与方法;第四篇事业单位会计和第五篇民间非营利组织会计为非营利组织会计,主要介绍非营利组织会计核算的理论与方法。

本教材适合作为高等院校会计学专业及相关专业教学用书,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教材,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书。

## 图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/刘宇会,于善波主编. —哈尔滨:  
哈尔滨工程大学出版社,2014.8  
ISBN 978-7-5661-0904-0

I. ①政… II. ①刘… ②于… III. ①单位预算会计—教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 197637 号

---

出版发行 哈尔滨工程大学出版社  
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号  
邮政编码 150001  
发行电话 0451-82519328  
传 真 0451-82519699  
经 销 新华书店  
印 刷 黑龙江省地质测绘印制中心印刷厂  
开 本 787mm×1 092mm 1/16  
印 张 14.75  
字 数 360 千字  
版 次 2014 年 8 月第 1 版  
印 次 2014 年 8 月第 1 次印刷  
定 价 32.00 元  
<http://www.hrbeupress.com>  
E-mail:heupress@hrbeu.edu.cn

---

# 前言

## PREFACE

政府与非营利组织会计是我国两大会计体系之一。为满足政府与非营利组织会计教学和广大财会人员继续教育及学习的需要,方便大家系统、及时地掌握和了解预算会计和民间非营利组织会计管理核算要求的新变化,我们编写了此书。

本书是在各国政府与非营利组织会计改革不断深入发展的背景下,基于我国当前新的政治、经济、社会和文化环境现实,在借鉴国内外有关学科研究成果和实务经验的基础上编写而成。全书共分五篇十八章,以我国财政部和有关立法机构最新颁布实施的一系列会计规范性文件 and 法律、条例为依据,介绍了政府与非营利组织会计的基本概念和基本理论、财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计以及民间非营利组织会计的具体核算方法。旨在使读者了解和掌握政府与非营利组织会计知识,并激发其积极从事该领域重大问题研究探索工作的兴趣。本书引用资料丰富,内容全面完整,理论重点突出,紧密结合实际,全面、系统地反映了政府与非营利组织会计核算的内容,突出内容的实用性、可操作性、完整性、前瞻性,既可作为普通高等学校会计学及相关专业的授课教材,也可作为其他相关专业人员继续学习或者培训的参考教材。

本书是“黑龙江省高等教育教学改革工程重点项目”(JG 2011018458)、“黑龙江省教育科学‘十二五’规划重点课题”(GB B1213003)和“黑龙江高等教育学会高等教育科学研究规划课题”(14G126)研究成果之一。本书具有以下三个特点:

(1) 涵盖面广。与传统的预算会计不同,本书增加了民间非营利组织会计的内容,因此,本书包括财政总预算会计(政府财政会计)、行政单位会计(政府部门会计)、事业单位会计(国营非营利组织会计)和民间非营利组织会计(民营非营利组织会计)四大类会计主体的会计核算。本书依据我国现行的《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位财务规则》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《民间非营利组织会计制度》,以及预算管理变化后的《预算会计处理规定》等文件编写而成,比传统的预算会计教材涵盖面更广。

(2) 内容新颖。本教材紧紧围绕和依据我国现行的相关法规制度,并吸纳了国库集中收付制度改革、政府收支分类改革、部门预算制度改革、非税收入收

缴制度改革等新的内容编写而成,特别是增加了行政事业单位财政拨款结转与结余核算,而且引入了最新的政府收支分类科目,使得本书既新颖又全面。

(3)密切结合我国会计核算实践。国内的同类书或者是介绍西方的非营利组织会计核算,或者是局限于民间非营利组织会计,没有系统地构建起我国实际的非营利组织会计体系,没有很好地结合我国的非营利组织会计实践。本书立足于我国非营利组织会计实际,依据相关制度编写,还设置安排了大量的核算实例,力求类型多样、覆盖面广、经济业务切合实际,便于学习理解。

本书由佳木斯大学刘宇会、于善波两位老师任主编,黑龙江农业职业技术学院张雅静老师、浙江工商大学于桂娥老师任副主编。本书的写作分工如下:佳木斯大学刘宇会老师编写第一章、第七章、第十三章、第十四章、第十五章;佳木斯大学于善波老师编写第十章、第十六章、第十七章、第十一章;黑龙江农业职业技术学院张雅静老师编写第二章、第三章、第六章、第十八章;浙江工商大学于桂娥老师编写第四章、第五章、第八章、第九章、第十二章。全书由佳木斯大学宋明老师主审。

本书在编写过程中参考或引用了一些专家学者的论著,在此表示感谢!

编 者

2014年6月

★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★

# 目 录

## CONTENTS

### 第一篇 总 论

|                              |   |
|------------------------------|---|
| 第一章 政府与非营利组织会计的基本理论 .....    | 3 |
| 第一节 政府与非营利组织会计的概念与特点 .....   | 3 |
| 第二节 政府与非营利组织会计的组成与分级 .....   | 4 |
| 第三节 我国政府与非营利组织会计发展的概况 .....  | 7 |
| 第四节 政府与非营利组织的会计目标和会计要素 ..... | 8 |

### 第二篇 财政总预算会计

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| 第二章 财政总预算会计概述 .....           | 13 |
| 第一节 财政总预算会计的概念和任务 .....       | 13 |
| 第二节 财政总预算会计科目 .....           | 14 |
| 第三章 总预算会计资产的核算 .....          | 16 |
| 第一节 财政性存款的核算 .....            | 16 |
| 第二节 有价证券及暂付款、与下级往来和在途核算 ..... | 17 |
| 第三节 拨款和贷款的核算 .....            | 19 |
| 第四章 财政总预算会计的负债与净资产的核算 .....   | 22 |
| 第一节 财政负债的核算 .....             | 22 |
| 第二节 净资产的核算 .....              | 23 |
| 第五章 财政总预算会计收入的核算 .....        | 25 |
| 第一节 预算收入的核算 .....             | 25 |
| 第二节 预算外收入和自筹收入的核算 .....       | 29 |
| 第三节 资金调拨收入的核算 .....           | 30 |
| 第六章 财政总预算会计支出的核算 .....        | 32 |
| 第一节 预算支出概述 .....              | 32 |
| 第二节 预算支出的核算 .....             | 32 |
| 第七章 财政总预算会计报表 .....           | 37 |
| 第一节 资产负债表 .....               | 37 |
| 第二节 预算执行情况表 .....             | 39 |
| 第三节 财政周转金报表 .....             | 56 |

# CONTENTS

★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★

## 第三篇 行政单位会计

|                         |    |
|-------------------------|----|
| 第八章 行政单位会计概述 .....      | 61 |
| 第一节 行政单位会计的特点 .....     | 61 |
| 第二节 行政单位会计科目与会计报表 ..... | 62 |
| 第九章 行政单位资产的核算 .....     | 65 |
| 第一节 货币资金的核算 .....       | 65 |
| 第二节 有价证券与债权的核算 .....    | 67 |
| 第三节 库存材料和固定资产的核算 .....  | 68 |
| 第十章 行政单位负债与净资产的核算 ..... | 72 |
| 第一节 行政单位负债的核算 .....     | 72 |
| 第二节 行政单位净资产的核算 .....    | 78 |
| 第十一章 行政单位收入与支出核算 .....  | 81 |
| 第一节 行政单位收入的核算 .....     | 81 |
| 第二节 行政单位支出的核算 .....     | 83 |
| 第十二章 行政单位会计报表 .....     | 85 |
| 第一节 资产负债表 .....         | 85 |
| 第二节 收入支出表 .....         | 87 |
| 第三节 其他会计报表 .....        | 89 |
| 第四节 会计报表说明书 .....       | 96 |
| 第五节 行政单位部门收支决算表 .....   | 97 |

## 第四篇 事业单位会计

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 第十三章 事业单位会计概述 .....         | 107 |
| 第一节 事业单位会计的含义与特点 .....      | 107 |
| 第二节 事业单位会计规范 .....          | 110 |
| 第三节 事业单位会计目标与会计信息质量要求 ..... | 113 |
| 第四节 事业单位会计要素 .....          | 116 |
| 第五节 事业单位会计改革 .....          | 121 |
| 第十四章 事业单位资产的核算 .....        | 126 |
| 第一节 资产概述 .....              | 126 |
| 第二节 货币资金 .....              | 127 |
| 第三节 应收及预付款项 .....           | 133 |
| 第四节 存货 .....                | 139 |

# CONTENTS

★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 第五节 对外投资 .....           | 142 |
| 第六节 固定资产 .....           | 144 |
| 第七节 无形资产 .....           | 152 |
| 第十五章 事业单位负债与净资产的核算 ..... | 157 |
| 第一节 负债的核算 .....          | 157 |
| 第二节 净资产核算 .....          | 167 |
| 第十六章 事业单位收入与支出的核算 .....  | 181 |
| 第一节 收入的核算 .....          | 181 |
| 第二节 支出的核算 .....          | 185 |
| 第十七章 事业单位的财务报告 .....     | 191 |
| 第一节 事业单位财务报告概述 .....     | 191 |
| 第二节 资产负债表 .....          | 194 |
| 第三节 收入支出表 .....          | 201 |
| 第四节 财政补助收入支出表 .....      | 207 |
| 第五节 财务报表的审核、汇总与分析 .....  | 209 |

## 第五篇 民间非营利组织会计

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 第十八章 民间非营利组织会计概述 .....       | 217 |
| 第一节 民间非营利组织与会计的界定 .....      | 217 |
| 第二节 民间非营利组织会计界定 .....        | 218 |
| 第三节 民间非营利组织会计特点及原则 .....     | 218 |
| 第四节 民间非营利组织的核算基础 .....       | 220 |
| 第五节 民间非营利组织会计要素及财务报告特点 ..... | 221 |
| 第六节 民间非营利组织会计的确认与计量 .....    | 223 |
| 第七节 民间非营利组织的会计处理与信息披露 .....  | 224 |
| 参考文献 .....                   | 228 |

# 第一篇 总 论



# 第一章 政府与非营利组织会计的基本理论

## 第一节 政府与非营利组织会计的概念与特点

### 一、政府与非营利组织会计的概念

#### 1. 政府单位与非营利组织的界定

随着社会主义市场经济的建立和发展,社会公共服务体系得到不断发展,从事国家事务管理和提供公共服务的人数以及政府与非营利组织消耗的经济资源都在不断增长,并成为促进社会经济发展的重要力量,使政府与非营利组织的重要性日益显现。

认识和了解政府与非营利组织会计,我们首先要明确这一会计分支所服务的领域。政府单位与非营利组织和企业虽同是社会的基本构成环节,但它们之间存在着显著的区别,并由此导致了两者会计之间的区别。按照美国会计理论界较为公认的和财务会计准则委员会明确提出的标准,凡具备以下三个特征的均应归属于政府单位与非营利组织,并应遵循有关会计的规则:①资财供应者提供的各种资源既不指望返还也不企求取得经济利益上的回报;②对外提供服务或商品不以营利或某种营利等价物作为目的;③不存在可以出售、转让、赎卖或一旦清算可以分享一份剩余资财的明确的所有者权益。

政府组织是从事社会公共管理的社会组织。政府的职能主要包括经济调节、市场监管、社会管理和公共服务。政府有广义和狭义之分,作为“政府与非营利组织会计”主体的政府,是广义的政府概念,是指执掌公共权力的所有国家机构,包括多级立法机关、行政机关和司法机关。

非营利组织是“政府与非营利组织会计”中的另一会计主体,目前存在不同的称谓(如第三部分、公益组织、志愿者组织等),也存在不同的概念(从法律、资金来源、组织目的、组织特征、组织动作等角度)。

非营利组织(Nonprofit Organizations)(简称NPO)的一般概念是指不以营利为目的的向社会提供服务的组织。我国将非营利组织划分为两大类,即公立非营利组织(事业单位)和民间非营利组织。非营利组织具有以下几个特征:

- 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。

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:它们都处于相同的社会经济环境;使用相同或相似的经济资源;产出尽可能多的产品或服务以满足社会需求;它们采用相同或相似的方法进行财务管理;需要建立完善的会计信息系统。

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。

#### 2. 政府与非营利组织会计的概念

在西方,人们通常把与我国预算会计相对应的会计体系称为政府与非营利组织会计,或非营业企业机构会计,或公共部门会计,有时还根据其特点形象地称其为基金会会计、预



算会计。

政府与非营利组织会计是反映和监督社会再生产过程中分配领域、社会福利领域和精神产品生产领域中的各级政府机构和各类非营利组织资金活动过程和结果的会计体系,包括各级财政部门、各级行政单位、各类事业单位以及民间非营利组织、社会团体、各种基金等。政府与非营利组织会计是我国两大会计体系之一。

## 二、政府与非营利组织会计特点

### 1. 建立或运作动机的非获利性

政府与非营利组织的资金来源大都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资源不属于投资范畴,其目的也不是为了获得提供资源的回报。所以,这些组织就没有需要支付股利的股东,也就没有获利动机。

### 2. 受托责任的多层次性

政府与非营利组织管理当局受托使用公共财政资源,对资源使用的经济性、有效性和使用效果负有责任。这种受托责任不仅表现为经济或财务的责任,而且还表现为政治的和社会的责任。

### 3. 资金来源具有无偿性

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、私人及机构的捐赠,以及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等,他们没有直接的投资者,由于其非营利性,其开展各种活动所耗费的资源不具有垫支性,耗费后一般无法收回。因此,除特殊许可外,一般不允许进入资本市场或其他金融市场融资。

### 4. 资金运用具有限定性

政府与非营利组织会计与企业会计不同,出资者不要求投资回报和投资回收,但要求按法律规定或出资者的意愿把资金用在指定用途上,即要求资金有限定性。在这些单位中不仅像固定基金、留本基金、专用基金、拨入专项资金等具有特定用途,就是经费拨款、事业基金等也都有严格的具体用途,不能移作他用。

### 5. 业绩考核具有多样性

由于政府与非营利组织不以营利为目的,它没有追求利润的动机,其运营业绩就不能以净利润或每股收益等企业标准来衡量。由于政府与非营利组织分别被赋予了行政资源和社会资源,承担着为社会服务的职能,所以,对政府与非营利组织受托责任的评价和运营业绩的衡量,不仅需要从财务的、经济的或定量的角度来评价、衡量,更需要从非财务的、非经济的和非定量的角度来评价,衡量其社会责任的履行情况。

## 第二节 政府与非营利组织会计的组成与分级

### 一、国外政府与非营利组织会计的组成体系

政府与非营利组织会计的组成体系,因各国政治经济制度的差异而有所不同。一般地,国外政府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。

#### 1. 政府会计

政府会计(Governmental Accounting),是指主要用于确认、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根据联邦法律法规和联邦会计准则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根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,对州和地方各级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。

## 2. 非营利组织会计

非营利组织会计(Not-for-profit Organization Accounting),是指主要用于确认、计量、记录和报告各类非营利机构财务收支活动及其受托责任的履行情况。以市场经济为主的西方国家,其类似于我国事业单位的非营利组织中有国立的或公立的(如学校、医院),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制定的公认会计原则进行确认、计量、记录和报告。

## 二、我国政府与非营利组织会计的组成体系

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,整个预算会计体系由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计组成,且与国家政权机构和行政区域划分相一致。

政府与非营利组织会计由政府会计和非营利组织会计组成。其中,政府会计由财政总预算会计、财政预算外资金会计和行政单位会计组成;非营利组织会计由公立非营利组织会计或事业单位会计和民间非营利组织会计组成。事业单位会计也可归入政府会计系列。这样,非营利组织会计就仅指民间非营利组织会计。

在我国,财政总预算会计、财政预算外资金会计、行政单位会计和事业单位会计通常合成为预算会计,它是政府与非营利会计最重要的组成部分。民间非营利组织会计为一个单独种类的会计。

### 1. 财政总预算会计

财政总预算会计是各级政府财政部门核算和监督政府预算执行和各项财政性资金收支活动情况及结果的专业会计,其主要职责是进行会计核算,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,财政部设立中央级财政总预算会计,省财政厅设立省级财政总预算会计,市财政局设立市级财政总预算会计,县财政局设立县级财政总预算会计,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和监督本单位财务收支活动情况及结果的专业会计,是预算会计的一个组成部分。根据国家机构建制和经费领报关系,我国将行政单位会计组织系统分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。其中,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

事业单位会计是各类事业单位核算和监督本单位财务收支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级。

此外,预算管理是一个严密体系,除财政部门、行政单位和事业单位参与执行外,预算资金管理过程还需其他相关部门参与,如预算资金的收纳、划分、入库、报解等,不是由财政部门直接进行,而是分别由国库、税收征管等部门进行。

因此,国库会计税收征解会计和基本建设拨贷款会计等都是预算会计的有机组成部分。

#### 4. 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。

我国会计体系框架如图 1-1 所示:

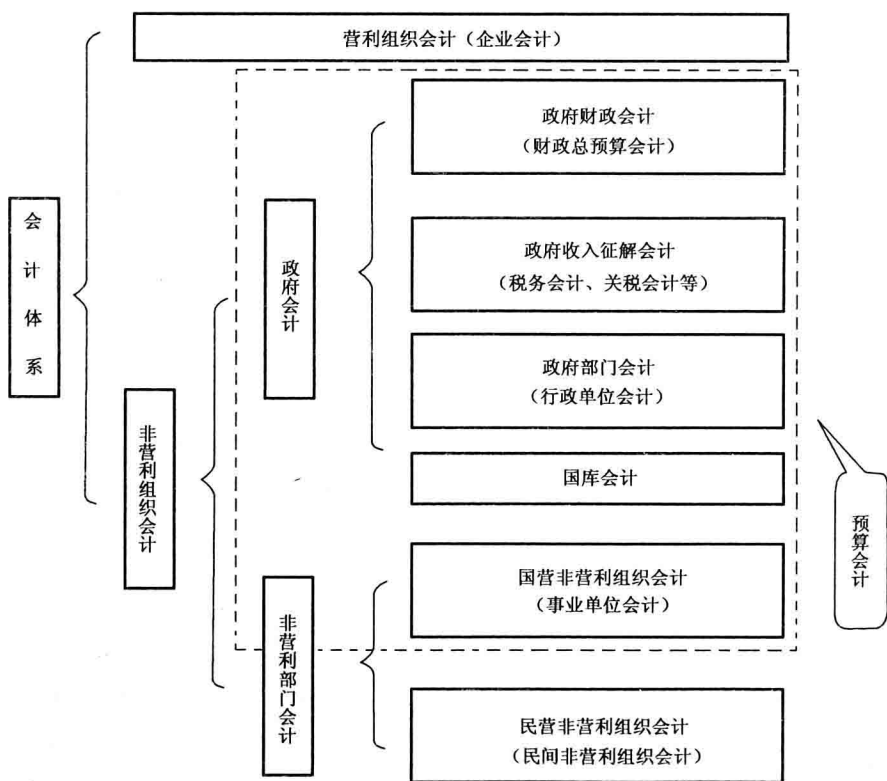


图 1-1 我国会计体系框架示意图

民间非营利组织会计是由民间自发建立的,不存在级别的问题,政府与非营利组织会计的分级仅指与政府相关的会计分级,即预算会计的分级,是财政总预算会计与行政事业单位间的关系(如图 1-2)。

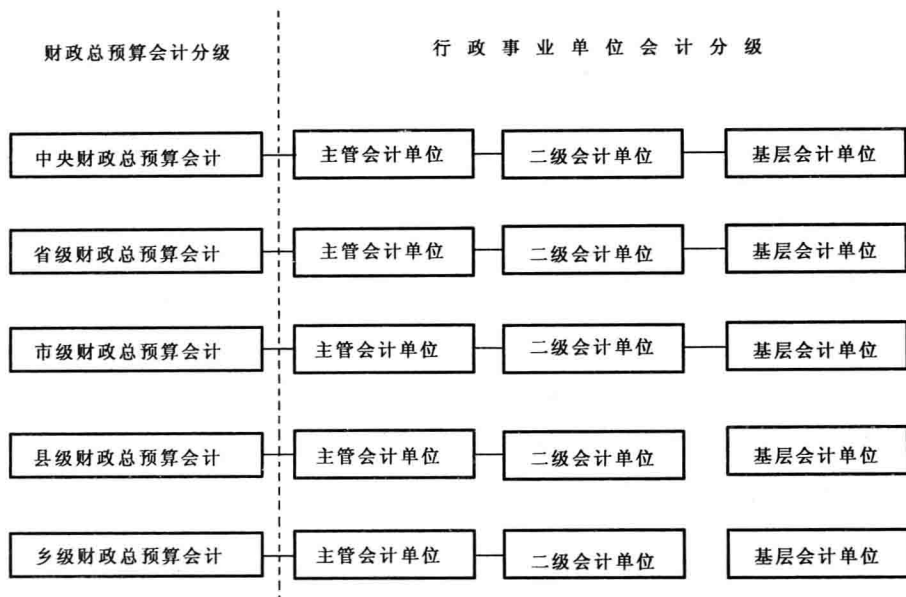


图 1-2 预算会计的分级框图

### 第三节 我国政府与非营利组织会计发展的概况

我国公元前 11 世纪西周已有“官计”,汉至清朝均有“国计”,统称为“官厅会计”,近现代改称政府会计。此外,将不具政府职能、不以营利为目的、从事社会公益性服务的各种组织(含政府公立和民间私立)的会计,构成非营利组织会计。新中国成立后,曾一直称之为预算会计。新中国的预算会计规范在 1950 年即告诞生,1950 年底财政部制定和发布了适用于各级财政机关的《各级人民政府暂行总预算会计制度》和适用于各级各类行政事业单位的《各级人民政府暂行单位预算会计制度》,这两个暂行预算会计制度初步确立了我国预算会计的框架。

1965 年是我国预算会计的重要转折点,财政部组织召开了全国预算工作会议,颁发了《预算会计工作改革要点》《行政事业单位会计制度》等一系列规定和文件,制定了《关于修改补充地方财政机关总预算会计制度部分规定的通知》。1983 年,财政部根据当时财政预算管理的要求,制定了《财政机关总预算会计制度》。1988 年,财政部又颁发了新的《事业行政单位预算会计制度》。1993 年底,财政部再次启动预算会计改革,并于 1996 年发布了《预算会计核算制度改革要点》,规定了预算会计改革的目标、会计体系、核算方法和改革步骤等重要内容,对预算会计改革方案的出台起到了促进作用。

1997 年制定了《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(试行)》和《事业单位会计制度》,于 1998 年 1 月 1 日开始实施。1998 年的预算会计改革是一次根本性的改革,基本适应了当时预算管理制度的现状。改革的主要内容包括:重新划分了预算会计体系,实行事业单位会计与行政单位会计体系的分离;改变事业会计核算管理模式,提出准则加行业制度两层的管理模式;系统、完整地提出了预算会计核算原则;确定



了新的会计要素;改革记账方法,由收付记账方法改为借贷记账方法;统一了会计报表项目分类和指标口径。报表格式由传统的资金来源等于资金占用,改变为资产等于负债加净资产,净资产等于结存加基金。

从1998年至今,我国市场经济环境发生巨大变化,尤其是政府职能的转换、公共财政体制的改革、政府收支分类科目的变化、政府绩效评价制度的试点以及政府审计力度加大等,1998年发布的一系列预算会计规范已有许多地方不再适用。从2000年开始,财政部就将教育部、农业部、科技部、劳动和社会保障部等4个部门作为部门预算试点单位,改变传统的预算编制方法,要求编制独立完整的部门预算。取得成功后,中央159个部门就全部按照部门预算的要求编报了部门预算。后来,又在总结地方部门预算改革多年经验基础上,于2006年8月印发了《关于完善和推进地方部门预算改革的意见》,进一步完善和规范了地方部门预算编制的主要方法、内容。在政府收支分类改革中,借鉴了国际通行做法,收入分类从大的分类框架方面设置了相应的收入科目,并增加了财政预算外收入和社会保险基金收入;支出功能分类参考了国际货币基金组织的功能分类类级科目,保持了与其总体框架和基本原则的基本一致,同时支出科目从三级增加为四级,并设置了社会各方面普遍关注的支出事项;支出经济分类的设置进一步细化了各级科目。这项改革,既可充分满足细化预算编制、加强预算单位财务会计核算和经济分析、增强财政资金的透明度等方面要求,又能具有与国外口径的可比性,为进行国际比较分析创造了良好条件。为对蓬勃发展的民间非营利组织规范管理,2004年8月财政部正式颁布了《民间非营利组织会计制度》,于2005年正式实施。2012年2月7日财政部公布了修订后的新的《事业单位财务规则》(2012年4月1日正式施行),于2012年2月15日颁布了《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》(征求意见稿),经过近一年的意见征求和反馈,再次修订后于2012年12月先后发布了新的《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》,并于2013年1月1日起实施。

因此,尝试建立我国政府会计和非营利组织会计标准体系,建立起既符合国情又与国际惯例相协调的由政府会计、非营利组织会计和企业会计三大部分组成的会计标准体系成为我国会计改革的新目标。

## 第四节 政府与非营利组织的会计目标和会计要素

### 一、政府与非营利组织的会计目标

早在20世纪60年代,美国会计学会(AAA)的基本会计理论报告编制委员会就发布了《基本会计理论》报告,归纳了适用于所有领域的会计目标是为了实现下述各种目的提供有关的信息:(1)作出关于利用有限资源的决策;(2)有效地管理和控制一个组织内的人力和物力资源;(3)保护资源并报告其管理情况;(4)有利于履行社会职能和社会控制。

上述解释具有普遍意义,但应用到两个会计分支中还是存在理解和落实上的不够明确。相比较而言,美国财务会计准则委员会分别于1978年和1980年发布的《企业编制财务报告的目的》与《非营利机构编制财务报告的目的》,对企业会计和政府单位与非营利组织会计的目标分别作了具体说明。在《非营利机构编制财务报告的目的》中开列了二十多类信息使用者,大致可分为资财供给者(纳税人、出资人、贷款人等)、服务(受益)对象、治理与监督机关(议会、董事会、理事会等)、单位行政管理当局及其他等方面。适应这些方面



的要求,非营利机构应该提供以下几方面的信息:(1)作出资财分配的信息;(2)估价劳务和评议劳务能力的信息;(3)评估管理当局业绩和经管责任的信息;(4)关于经济资源、债务、净资产及其变动的信息。

美国政府会计准则委员会(CASB)成立以后,其第一号概念公告《财务报告的目的》指出:选民、纳税人、议员和立法机构需要知道政府单位的责任履行情况,这对于他们了解、讨论和审议有关问题以及评价和监督政府官员的绩效是非常重要的。同时,政府单位自身加强管理也同样须臾不可离开会计信息。并归纳政府单位会计信息被应用于以下几个方面:(1)将议会通过的预算与实际执行情况进行比较;(2)评价政府单位当前的财务状况和过去时期的财务运营绩效;(3)对审议和通过有关法案、制度、规则提供帮助;(4)评价政府单位的效率与效果。

中国政府及非营利组织会计目标应是:提供符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和各级政府财政、行政、各类公立事业单位及民间非营利组织管理需要的信息。这些信息应能真实、完整地反映政府及非营利组织的财务状况、收支结余及结余分配,以满足信息使用者的需要。

政府与非营利组织会计信息的使用者:(1)政府各级主管部门,包括各级政府财政、行政、各类非营利组织主管部门等;(2)立法及监督机构;(3)政府与非营利组织服务的使用对象;(4)资源提供者,如纳税人、服务费付款人、捐赠人等;(5)其他使用者。

## 二、政府与非营利组织的会计要素

### 1. 资产要素

#### (1) 政府会计的资产要素

《财政总预算会计制度》第二十条规定:“资产是一级财政掌管或控制的能以货币计量的经济资源,包括财政性存款、有价证券、暂付及应收款项、预拨款项、财政周转金放款、借出财政周转金以及待处理财政周转金等。”《行政单位会计制度》第二十一条规定:“资产是行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源,包括流动资产和固定资产。”关于固定资产折旧,《行政单位会计制度》第二十四条规定:“行政单位的固定资产不计提折旧。”

#### (2) 非营利组织会计资产要素

《事业单位会计准则(试行)》第二十一条规定:“资产是事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源。包括各种财产、债权和其他权利。”《民间非营利组织会计》第九条规定:“资产,是指过去的经济业务形成并由非营利组织拥有或者控制的资源,该资源预期会给非营利组织带来经济利益。包括流动资产、受赠资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。”公立事业单位的固定资产一般不计提折旧,民间非营利组织的固定资产要计提折旧。

### 2. 负债要素

#### (1) 政府会计的负债

中国《财政总预算会计制度》第二十六条规定:“负债是一级财政所承担的能以货币计量,需要以资产偿付的债务。”《行政单位会计制度》第二十六条规定:“负债是行政单位承担的能以货币计量,需要以资产偿付的债务。”

#### (2) 非营利组织的负债

《事业单位会计准则(试行)》第二十七条规定:“负债是事业单位所承担的能以货币计