

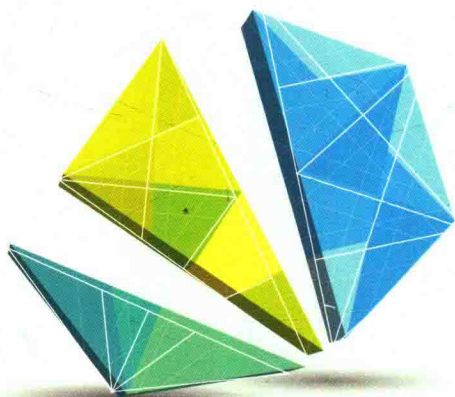


高等院校工商管理类创新课程体系教材

政府与非营利组织会计

Governmental and Nonprofit Organizations Accounting

毛淑珍 主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press





高等院校工商管理类创新课程体系教材

政府与非营利组织会计

Governmental and Nonprofit Organizations Accounting

毛淑珍 主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与非营利组织会计 / 毛淑珍主编. — 大连 : 东北财经大学出版社, 2018.1

(高等院校工商管理类创新课程体系教材)

ISBN 978-7-5654-3005-3

I. 政… II. 毛… III. ①单位预算会计-高等学校-教材 ②非营利组织-会计-高等学校-教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 300928 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连住友彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 440 千字 印张: 20 插页: 1

2018 年 1 月第 1 版

2018 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 王莹 周慧

责任校对: 慧心

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 40.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

“高等院校工商管理类创新课程体系教材”

审定委员会

主任：张伟星 李 东
委员：王在泉 王军英 邵景玲 孙 勇

编写委员会

主任：王曙光
副主任：杨成文 宋荣兴
委员：王 新 王先鹿 薄建奎 乐国林 胡保玲 刘占军 刘成立
崔建新 于 桐 华文健

前 言

政府与非营利组织会计是会计学科的两大学科之一。与营利性组织不同，政府与非营利组织不以营利为目的，其业务活动资金主要来自财政拨款或无偿捐赠等，因此政府与非营利组织需要有效使用业务活动资金，行使其行政职能或完成公共事业性活动，为社会的良好运转提供保障和基础。对政府与非营利组织的业务活动进行会计核算评价其资金使用效率、提供公共服务质量和国家治理的前提和基础。

近年来，我国政府部门高度重视政府会计在监督财政资金合理有效运用中所发挥的重要作用。2013年11月，党的十八届三中全会提出要建立政府综合财务报告制度；2014年8月，新修订的《中华人民共和国预算法》正式颁布；2014年12月，国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，要求加快推进政府会计改革；2015年11月，财政部颁布《政府会计准则——基本准则》；2016年7月至2017年7月，财政部陆续发布了《政府会计准则第1号——存货》《政府会计准则第2号——投资》《政府会计准则第3号——固定资产》《政府会计准则第4号——无形资产》《政府会计准则第5号——公共基础设施》《政府会计准则第6号——政府储备物资》；2017年10月24日，财政部印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（2019年1月1日起施行）。这一系列相关文件的发布标志着我国政府会计建设进入了一个新的发展阶段。

本书根据政府与非营利组织会计改革的指导思想，结合最新修订和颁布的相关法律、准则和制度，将本书内容分为三篇。第一篇（第1~3章）主要介绍政府与非营利组织会计理论基础，为后续各章奠定理论基础。第二篇（第4~6章）是政府会计，主要包括政府预算会计——财政总预算会计、政府财务会计——行政单位会计和事业单位会计。第三篇（第7章）是民间非营利组织会计。后两篇（第4~7章）主要介绍了不同单位和组织各个会计要素的会计核算以及会计报表的编制。

本书的特点主要体现在：

（1）按照最新修订的准则和制度编写。自2013年党的十八届三中全会提出要建立政府综合财务报告制度以来，政府会计改革步伐明显加快，预计2020年建立健全政府综合财务报告制度。虽然在此过程中，新的准则和制度将不断推出，但是目前在编写本书的过程中，我们参照最新修订或颁布的《中华人民共和国预算法》《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》《事业单位财务规则》《事业单位会计准则》《行政

《事业单位内部控制规范》等对书稿内容几经修改，尽可能与时俱进，保证教材内容与政府会计最新改革理念和内容相一致。

(2) 理论与实务相结合。自20世纪90年代以来，我国的政府与非营利组织会计有了很大发展和进步，已经形成了一套基本完善的预算会计理论，近几年来对政府财务会计重要性的认识也导致政府财务会计理论体系开始形成，这些理论推动了会计实务的进步和发展。本书专门有一篇内容介绍政府与非营利组织会计的基本理论和方法，此外在对各个单位的会计要素核算进行介绍的同时也涉及相关基础理论。理论与实务的结合有助于读者更好地理解和掌握政府与非营利组织会计的本质内容。

(3) 内容覆盖全面。本书涵盖了政府与非营利组织会计体系的各主要组成部分：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。其中每部分具体包括学习目标、准则内容、小结以及对应的思考与练习题。通过本书的学习，读者可以对我国政府与非营利组织会计有一个比较完整的了解和认识。

(4) 例题全面具体。政府与非营利组织会计包括不同领域和分支，且不同领域和分支的业务活动各不相同，导致其会计科目和核算方法各有差异且与企业会计存在很大差别。因此，对很多初学者来说，很容易混淆不同会计主体所用到的会计科目。为解决此问题，本书在编写过程中，对重要的或难以理解的会计科目的核算均有相应的例题来举例说明。

本书适用于会计学专业本专科教学使用，也可以作为MPAcc学生的参考教材，同时也可供行政事业单位财务人员以及会计人员培训和自学使用。

本书由毛淑珍主编。具体编写分工情况如下：第1~3章由毛淑珍撰写；第4章由毛淑珍、邓宏超、杜文珺撰写；第5章由李莉撰写；第6章由毛淑珍、刘思萌撰写；第7章由毛淑珍、刘璐撰写。

虽然几经修改，但由于目前我国正处于政府与非营利组织会计改革发展的关键时期，相应准则、制度不断发布或正处于完善阶段，因此本书中仍可能存在不妥甚至错误之处，敬请读者和同仁不吝指正。

编者

2017年9月

目 录

第一篇 政府与非营利组织会计理论基础

◆ 第1章 政府与非营利组织会计的定义及组成体系/3

【学习目标】 /3

- 1.1 政府与非营利组织的界定与特征/3
- 1.2 政府与非营利组织会计的概念与特征/5
- 1.3 政府与非营利组织会计的构成体系/6
- 1.4 政府与非营利组织会计规范/9

【本章小结】 /11

【思考与练习题】 /11

◆ 第2章 政府与非营利组织会计的基本理论和方法/12

【学习目标】 /12

- 2.1 政府与非营利组织会计的目标/12
- 2.2 政府与非营利组织会计的信息质量特征/13
- 2.3 政府与非营利组织会计的基本假设/14
- 2.4 政府与非营利组织会计的会计要素/16
- 2.5 政府与非营利组织会计的确认基础和计量方法/18

【本章小结】 /21

【思考与练习题】 /21

◆ 第3章 政府与非营利组织会计的相关制度环境/22

【学习目标】 /22

- 3.1 政府预算管理制度/22
- 3.2 国库收付制度/28

3.3 政府采购制度/33

3.4 预算单位财务管理与内部控制/37

【本章小结】/41

【思考与练习题】/41

第二篇 政府会计

◆ 第4章 财政总预算会计/45

【学习目标】45

4.1 财政总预算会计概述/45

4.2 财政总预算会计的收入/49

4.3 财政总预算会计的支出/67

4.4 财政总预算会计的资产/83

4.5 财政总预算会计的负债/99

4.6 财政总预算会计的净资产/113

4.7 财政总预算的财务报表/121

【本章小结】/134

【思考与练习题】/134

◆ 第5章 行政单位会计/136

【学习目标】136

5.1 行政单位会计概述/136

5.2 行政单位的收入/139

5.3 行政单位的支出/141

5.4 行政单位的资产/146

5.5 行政单位的负债/171

5.6 行政单位的净资产/178

5.7 行政单位的财务报表/186

【本章小结】/195

【思考与练习题】/195

◆ 第6章 事业单位会计/198

【学习目标】198

6.1 事业单位会计概述/198

6.2 事业单位的收入/203

6.3 事业单位的支出（费用）/210

6.4 事业单位的资产/217

- 6.5 事业单位的负债/238
- 6.6 事业单位的净资产/244
- 6.7 事业单位的财务报表/252

【本章小结】/263

【思考与练习题】/263

第三篇 民间非营利组织会计

◆ 第7章 民间非营利组织会计/269

【学习目标】/269

- 7.1 民间非营利组织会计概述/269
- 7.2 民间非营利组织的收入/272
- 7.3 民间非营利组织的费用/282
- 7.4 民间非营利组织的资产/286
- 7.5 民间非营利组织的负债/293
- 7.6 民间非营利组织的净资产/296
- 7.7 民间非营利组织的财务报表/298

【本章小结】/309

【思考与练习题】/310

◆ 主要参考文献/312

第一篇

政府与非营利组织会计理论基础

第1章/

政府与非营利组织会计的定义及组成体系

【学习目标】通过对本章内容的学习，需要掌握政府与非营利组织的基本概念和特点；掌握政府及非营利组织会计的概念和特点；掌握政府及非营利组织会计的组成体系；了解与政府及非营利组织会计相关的制度和规范。

1.1 政府与非营利组织的界定与特征

1.1.1 政府与非营利组织的界定

组织是人们按照一定的目的、任务和形式组建起来的社会群体。社会组织类型十分繁杂，可以按照不同的标准对组织进行不同的分类。如按照是否以营利为目的，可以将组织划分为营利性组织和非营利性组织，其中非营利性组织包括政府组织和民间非营利组织；詹姆斯·P.盖拉特（James P.Gelatt）按照组织的功能，将组织分为三类：政府（第一部门）、企业（第二部门）、非营利组织（第三部门），这样分类的理由是：由于市场会失灵，所以需要政府，而政府也会失灵导致非营利组织的存在。

政府组织是指执掌公共权力的所有国家机构，包括从中央到地方的各级政府及工作机构和行政单位。政府组织拥有公共权力，制定和执行国家宪法、法律，维持社会秩序，从事社会公共事务管理，提供公共产品和公共服务，运营经费全部来源于国家公共财政拨款，追求公共利益实现，不以盈利为目的。

非营利组织一般通过与营利组织的比较来界定，通常是指不以营利为目的的向社会提供公益服务的组织。维克多·J.弗里德曼（Victor J.Friedman）曾将组织区分为政府和非政府，其中非营利组织是一个非政府非商业性组织，是一个独立的部门，并具有慈善和公共服务的特性。非营利组织一方面被视为私有的，因其不具有政府权力，另一方面又被视为公共的，因其以提供公共服务为目的。目前我国的非营利组织主要包括公立非营利组织（事业单位）和民间非营利组织，其区别主要在于提供公共服务的运营经费是主要来自财政拨款还是私人捐赠。一般来说，凡是具有下列特征的组织，可以被认定为非营利组织：（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但不取得经济回报；（3）资源提供者不享有该组织的所有权。

我国财政部于2015年10月23日颁布的《政府会计——基本准则》中把事业单位列

入了政府会计主体之中。因此我国的政府与非营利组织可以分为政府组织和非营利组织，其中政府组织包括各级政府和行政事业单位，非营利组织主要是指民间非营利组织。

1.1.2 政府与非营利组织的特征

尽管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，但是相对于营利性企业组织来说，政府与非营利组织有其独特之处，这主要体现在以下几个方面。

1) 运营目的的非获利性

政府及非营利组织的资源大部分来自纳税人缴纳的税款或接受私人、机构捐赠，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，其目的不是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，也就没有获利的动机。大部分政府及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。

2) 受托责任的多层次性

与企业不同，政府与非营利组织承担了非常广泛的、多层次的公共受托责任。政府与非营利组织的受托责任通常是指资源或活动从公众或其他资源提供者那里转移给政府与非营利组织管理层的应付责任的一种转换，或政府与非营利组织所承担的向社会公众及服务对象提供公共物品的责任。进一步讲，就政府组织而言，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。

3) 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、私人及机构的捐赠及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等。它们的资金提供者未必能对它们所提供的货物或劳务获得直接或部分回报。

4) 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，它们一旦被耗用了就无法收回，所以，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。这种限定要求将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) 业绩评价的模糊性

运营业绩反映政府与非营利组织管理层受托责任的履行情况和结果。由于政府及非营利组织不以盈利为目的，它们没有追求利润的动机，导致政府及非营利组织的责、权、利的划分不是十分明确。在这种情况下，对其运营业绩的评价就很难用财务的、经济的或量化的指标来衡量，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。

1.2 政府与非营利组织会计的概念与特征

1.2.1 政府与非营利组织会计的概念

会计学作为一种专门的技术方法和专门的管理活动,运用在政府与非营利组织中为其运行目的服务,即形成政府与非营利组织会计。因此,政府与非营利组织会计是会计学的一般原理在政府与非营利组织中的运用,是以货币作为主要计量单位,对政府与非营利组织的经济活动或会计事项进行记录、核算、反映和监督的一种专门技术方法和专门管理活动,是与营利性企业会计相并列的会计学两大分支之一。

根据上述对政府与非营利组织的界定,政府与非营利组织又可以分为政府会计和民间非营利组织会计。其中政府会计主要用于确认、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。相应地,非营利组织会计主要用于确认、计量、记录和报告各类非营利组织财务收支活动及其受托责任的履行情况。

按照2015年10月23日颁布的《政府会计——基本准则》的规定,政府会计包括预算会计和财务会计。其中预算会计是指以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计。财务会计是指以权责发生制为基础对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算,主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等的会计。

1.2.2 政府与非营利组织会计的特征

相对于营利组织来说,政府与非营利组织会计的特征体现在:

1) 会计主体具有非营利性

政府与非营利组织的会计主体是各级政府、行政事业单位及民间非营利组织等,这些单位或组织向社会提供公共产品和公共服务时,追求公共利益实现,通常是免费的或象征性收费,不以营利为目的。因此政府与非营利组织在向服务接受者提供服务时没有相应的获利驱动,市场营利竞争机制失效。

2) 会计核算对象具有限定性

由于政府与非营利组织的财务资源主要来源于税收、捐赠等,因此政府与非营利组织在运用财务资源时要受到纳税人、捐赠者等财务资源提供者的约束或监督。这种约束主要体现在政府与非营利组织需要编制预算,编制的预算需要经过诸如人民代表大会、捐赠者等的批准。经批准后的预算具有法律效力,政府与非营利组织需要严格遵照执行。

3) 会计要素具有特殊性

营利性企业的会计要素是:资产、负债、所有者权益、收入、费用,但是政府与非营利组织运营目的的非获利性特征,决定了其资源提供者向政府与非营利组织所提供的资源的无偿性或非交换性,因此资源提供者不享有分红获利的权力,因此,政府与非营利组织会计中没有所有者权益这一会计要素,取而代之的是净资产这一会计要素。

4) 会计核算基础具有兼有性

在对日常发生的业务活动或事项进行会计确认时,企业通常采用权责发生制原则,但是在政府与非营利组织会计核算中,存在多种确认基础。具体来说,在政府会计中,对政府预算会计中预算资金的核算采用收付实现制原则进行确认;对政府财务会计中的经济业务或事项进行核算时采用权责发生制原则;在民间非营利组织会计中,对发生的业务或事项进行核算时采用权责发生制原则进行确认。

现行的政府会计仍然处于改革过程中,预算会计与财务会计没有完全分离。因此在现行的政府会计中,对发生的业务或事项主要采用收付实现制原则进行确认,预算年度期间的某些业务或者在特定时点,如年末或清算日、记账日等,采用权责发生制原则进行核算,又称为修正的收付实现制(或现金制)。

5) 政府会计核算方法具有创新性

根据政府会计改革的要求,政府会计主体不仅需要编制政府决算报告以提供反映政府年度预算收支执行结果的信息,而且还需要编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告,以提供反映政府财务状况、运行情况的信息。为满足此双重目标的需要,准则提出了“双分录”的会计处理方法。所谓双分录,是指如果发生的某一业务或事项同时存在收入、支出和非货币资产或负债变化的,则采用“双分录”分别进行核算,即对发生的资产、负债等会计业务采用权责发生制为基础的会计核算,对收入、支出等会计业务采用收付实现制为基础的会计核算。这样,在核算预算收支的同时,也核算反映与预算收支变动密切相关的资产负债情况,兼顾了预算管理

1.3 政府与非营利组织会计的构成体系

1.3.1 政府会计的构成体系

对于反映公共财政资金及其资金运动的会计,在奴隶社会和封建社会均称为官厅会计;国民政府执政后称为政府会计;中华人民共和国成立后,在1998年对非营利组织会计进行改革前,主要借鉴苏联的做法,称为预算会计;1998年改革后,我国出现了政府与非营利组织会计的称谓,其中的政府会计主要包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。2013年党的十八届三中全会提出深化财税体制改革后,财政部提出了《权责发生制政府综合财务报告改革方案》,要在现有预算会计及基础上建立政府财务会计。按照2015年10月23日财政部颁布的《政府会计——基本准则》第一章第三条的规定,政府会计由反映预算收支情况的预算会计和反映财务状况、运行情况和现金流量等的财务会计构成。

1) 政府预算会计

政府预算会计是指以收付实现制为基础对政府预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计。政府预算会计编制政府决算报告,向预算会计信息使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府预算收支的年度执行结果。

(1) 政府预算会计的内容

按照《政府会计——基本准则》第一章第二条对会计主体的规定，政府预算会计由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计组成。

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。需要注意的是，在实际运行过程中，除财政部门外，还有其他部门也参与总预算的执行，如国库、海关、税务机关等，它们有相对独立的会计制度；此外，还有部分财政性资金也有它们相对独立的会计制度，如社会保障基金会计等，由于各种原因，在核算体系上尚未纳入财政总预算会计。

行政单位会计是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和监督本单位财务收支情况及结果的专业会计。

事业单位会计是各类事业单位对其预算资金及其经营收支过程和结果进行核算和监督的专业会计。

(2) 政府预算会计组成内容之间的关系

政府预算会计各组成部分之间存在密切的联系，其中财政总预算会计属于总预算会计，处于主导地位，行政单位会计和事业单位会计属于单位预算会计；总预算会计负责向单位预算会计拨款，分别形成总预算会计的支出和单位预算会计的收入；单位预算会计信息汇总后形成总预算会计信息。

(3) 政府预算会计分级

政府预算会计分级与我国政府预算管理体系一致，按照“统一领导，分级管理，分工负责”的原则，实行一级政府、一级财政、一级财政总预算，设立中央，省、自治区、直辖市，设立区的市、自治州，县、自治县、不设区的市、直辖市，乡、民族乡、镇等五级财政总预算，通常简称为中央、省、市、县、乡等五级财政总预算。其中，省、市、县、乡级财政总预算可统称为地方财政总预算。对应地，财政总预算会计也分为五级总预算会计，或称为中央总预算会计和地方（省、市、县、乡）总预算会计。

单位预算会计的分级根据政府机构建制和经费领报关系，主要分为三级：一级会计单位（主管会计单位）、二级会计单位、三级会计单位（基层会计单位）。一级会计单位，即主管会计单位，是指向财政部门直接领报经费，并发生预算管理关系的单位，其负责分口预算资金的全面管理，并按业务负责汇总全系统的报表；二级会计单位是指向主管会计单位领报经费且有下属单位的单位；三级会计单位，即基层会计单位，是指向上级会计单位领报经费且下面没有下属单位的单位。

当然，财政国库集中支付制度改革后，行政事业单位会计的分级主要适用于预决算编制的“两上两下”过程，预算资金的拨付不再按分级进行，而是采用国库集中支付，因此不同层级的会计单位之间的关系由经费领报改为报送分月用款计划并提出由财政直接支付申请。

我国政府预算会计的关系图及构成体系与分级如图1-1与图1-2所示。

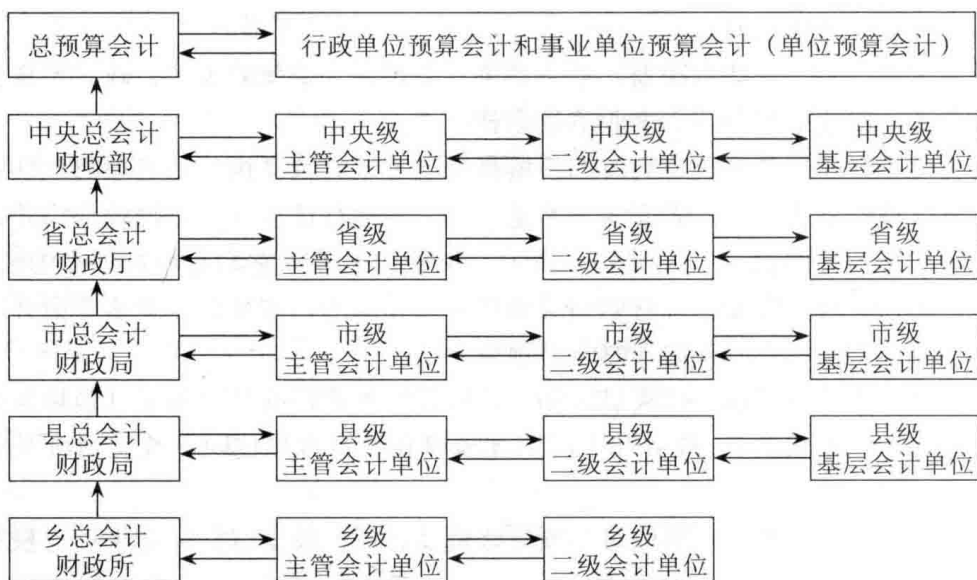


图 1-1 政府会计中各级预算会计关系图

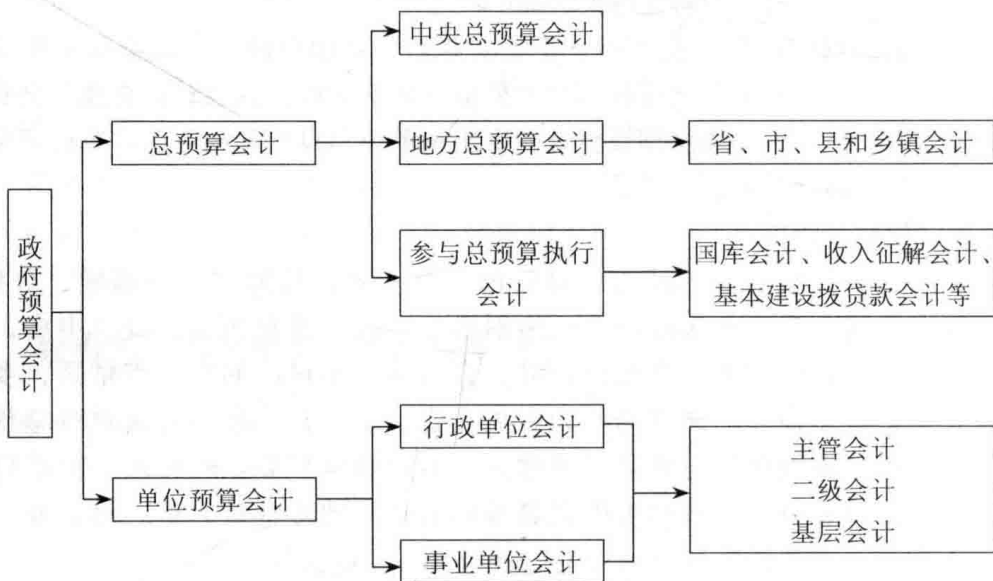


图 1-2 政府预算会计的构成体系与分级

2) 政府财务会计的构成体系

政府财务会计是指以权责发生制为基础对政府发生的各项经济业务和事项进行会计核算，反映和监督政府财务状况、运行情况、运行成本和现金流量等信息的会计。政府财务会计编制政府财务报告，提供有助于财务报告使用者做出决策或进行监督和管理的信息。

党的十八届三中全会提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重大改革举措，2014年新修订的《中华人民共和国预算法》要求各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。目前我国政府财务会计正在建设之中，根据国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，要求在2020年之前建立起具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报