

第一篇 政府与非营利组织会计基本理论

第一章

政府与非营利组织会计概述

第一节 政府与非营利组织概述

一、政府与非营利组织的概念与类型

(一) 政府组织

政府是一种组织体系，政府的概念分为政治学意义上的概念和经济学意义上的概念。在不同的概念下，政府组织体系的范围不同。

就政治学意义来讲，政府是指一个国家行使国家权力的组织体系，有广义和狭义之分。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，即通常所谓的立法机构、行政机构和司法机构，还包括政党组织等。狭义的政府是国家政权机构中的行政机关，即一个国家政权体系中依法享有行政权力的组织体系，包括中央和地方的行政机关。

就经济学意义来讲，政府是指管理和使用公共经济资源、履行政府职能的组织体系。经济学意义上的政府要比政治学意义上的政府范围更广。经济学意义上的政府除包括全部政府权力机构之外，还包括公立非营利组织。随着政府公共职能的发展，政府的公共服务范围也不断拓宽，从对社会活动的管理服务扩展到提供对社会有益的公益服务。政府通过出资设立公立的非营利组织，向社会提供公益服务。虽然公立非营利组织不享有公权力，不是典型的政府机构，但是公立非营利组织履行的职责是政府公共职能的组成部分，公立非营利组织提供公益服务时使用和消耗的也是公共经济资源。因此，从经济学意义的范畴来看，公立非营利组织应当属于政府组织体系的组成部分。

我国政府主要按照层级划分为中央、省、地(市)、县(市)、乡(镇)五级。除居于金字塔结构顶端的中央政府以外，纵向上从省、市、自治区直至乡镇、街道，横向上覆盖全国的所有层级、任何规模的政府均称为地方政府。我国所有地方政府都隶属其上一层级政府及中央政府节制管辖，县级以下为基层的乡和镇政府。

1978年以前,我国政府主要是全能型的“统治型”政府,政府通过指令性计划和行政手段直接进行经济管理和社会管理,同时扮演着生产者、监督者、控制者的角色,为社会和民众提供公共服务的职能和角色被淡化。20世纪90年代中期,我国拉开了政府公共服务改革的大幕,其核心是政府职能的转变,即转变为公共服务的规划者和执行者。30多年的改革实践,释放了蕴含在中国社会各个层面巨大的能量和多样化的需求,原有的政治化、行政化、一体化的社会走向了开放化、市场化和多元化。社会治理结构的优化,给政府及非营利组织带来了新的发展空间,为中国社会迈向自我服务、自我管理的多元治理奠定了坚实的基础。这场社会变革的结果之一,就是政府及非营利组织会计的基础性作用愈发凸显。

(二) 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,主要以精神产品或各种服务形式向社会公众提供服务,不以盈利为目的的各类组织,包括公立非营利组织和民间非营利组织两大类。

非营利组织所涉及的领域非常广,包括艺术、慈善、教育、政治、宗教、学术、环保等,而且非营利组织数量众多、分类标准多样,至今仍没有相对一致的分类标准。

1. 中国官方分类

以民政部的分类为代表。民政部将纳入其管理的民间非营利组织分为三大类别。

(1) 社会团体,即中国公民自愿组成,为实现会员共同意愿,按照其章程开展活动的非营利性社会组织。

(2) 民办非企业单位,即企业、事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的、从事非营利性社会服务活动的社会组织。

(3) 各类公益性基金会,即利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产,以从事公益事业为目的而设立的非营利性法人。

2. 联合国的产业分类标准

该标准将非营利组织分成3个大类15个小类。

(1) 教育类,包括小学教育、中学教育、大学教育和成人教育4小类。

(2) 医疗和社会工作类,包括医疗保健、兽医和社会工作3小类。

(3) 其他社会和个人服务类,包括环境卫生、商会和行业协会、工会、其他会员组织(包括宗教和政治组织)、娱乐组织、图书馆、博物馆及文化组织、体育和休闲组织8小类。

3. 美国霍布金斯大学非营利组织比较研究中心制定的分类法

该中心将民间非营利组织分成12个大类27个小类:文体类、教育类、卫生保健类、社会服务和救助类、生态环境保护类、社区服务类、咨询类、公益基金及志愿服务类、国际交流及援助类、宗教类、行业类和其他组织。

4. 其他分类标准

根据民间非营利组织的法定目标,可以将其分成会员互益型组织、运作型组织和会员公益型组织三类。

根据民间非营利组织与政府的关系,可以将其分为官办、半官办和民办三种。

根据对民间非营利组织的管理形式，可以将其分为有业务主管单位、无业务主管单位和业务主管单位不明确三类。

根据是否实行会员制，可以将其分为会员制和非会员制两类。

根据组织结构的松紧程度，可以将其分为松散型、紧密型、金字塔型、网络型等。

根据服务对象，可以将其分为公益型和互益型两类。

二、政府与非营利组织的特征

政府与非营利组织开展业务所处的经济、社会、法律以及政治环境与营利组织存在明显不同。其设立的目标、运行方式、资源获取、绩效评价等都具有独特性，与企业有很大差别。

(一) 政府、非营利组织有别于企业的特征

根据美国财务会计准则委员会的财务会计概念公告第4号，政府与非营利组织区别于企业有三个显著特征。

(1) 可以从资源提供者那里获得相当数量的资源，这些资源提供者并不期望获得与其提供的资源成比例的补偿或经济利益。

(2) 提供的产品和劳务并非以取得利润或利润等价物为营运目标。

(3) 既无可出售、转让或赎回的，也无对这些组织进行清算时可转化为法定剩余财产分配的，被明确界定的所有者权益。

(二) 政府区别于非营利组织的特征

根据美国注册会计师协会(AICPA)的定义，与非营利组织相比，具有下列特征的组织，是政府组织。

(1) 官员由普选产生，或者由州或地方政府的一个或一个以上官员任命某个组织管理机构的具有控制权的多数成员。

(2) 政府可以单方面解散，并无偿接收其净资产。

(3) 具有征税权。

(4) 具有直接发行免除联邦税的债权。

(三) 非营利组织区别于政府与企业的特征

非营利组织具有以下五个特征。

(1) 组织性，即这种组织有内部的规章制度、有负责人、有经常性活动，而不是非正规的、临时聚集在一起的团体，它应该具有根据法律进行注册的合法身份。

(2) 民间性，即这种组织不是政府的组成部分，这并不意味着它不能接受政府的资金支持。

(3) 非营利分配性，即这种组织可以盈利，但必须将其所得用于完成组织的使命，而不得在组织成员中间进行分配。

(4) 自治性，即这种组织能够控制自己的活动，有不受外界控制的内部管理程序。

(5) 志愿性，即在这种组织实际开展的活动中和管理组织的事务中有显著程度的志愿参与，尤其要形成由志愿者组成的董事会，并广泛使用志愿工作人员。正是在这种意义上，非营利组织又被称作志愿组织或志愿部门。

第二节 政府与非营利组织会计的概念、特点与组成体系

一、政府与非营利组织会计的概念与特点

政府与非营利组织会计是各级政府、行政事业单位、各类非营利组织核算和监督各项财政性资金运动、单位资金运动过程和结果以及有关经营收支情况的专业会计。它是以货币为主要计量单位,对会计主体的经济活动进行连续、系统、完整的核算与监督的经济管理活动,是现代财务会计中与企业会计相对应的两大分支之一。

政府与非营利组织会计的主体是各级政府、行政单位和各类非营利组织。其中,财政总预算会计的主体是各级政府,行政单位会计及各类非营利组织会计的主体分别是行政单位和各类非营利组织。

政府与非营利组织会计的客体是财政性资金运动、单位资金运动及经营收支过程及结果。具体来说,财政总预算会计的核算对象是财政性资金运动过程及其结果,主要包括预算收入、预算支出和预算结余等财政性资金活动。行政单位会计的核算对象是行政单位资金运动过程及其结果,主要包括从财政领取行政经费、合理安排经费开支、正确计算结余等。非营利组织会计的核算对象是各类非营利组织资金运动的过程及结果,主要包括合法组织各种收入、合理安排各种支出、正确计算资产、负债及净资产等。

与企业会计相比,政府与非营利组织会计的核算对象、任务和业务性质都不相同,具有自身的特点。

1. 出资者提供的资金具有限制性

政府与非营利组织对经济资源的筹集、分配和使用要受到出资者和社会公众的限制。政府与非营利组织资金的供给者涉及纳税人、缴费人、捐赠人等,他们不要求投资回报和资金回收,但要求政府与非营利组织按照其意愿使用这些经济资源。即使不属于政府资产出资者的其他社会公众,也有权利要求政府按照公众的意愿分配和使用公共资源。

当然,除了捐赠人可以对其所提供的资产直接提出明确的使用要求之外,纳税人、缴费人和其他社会公众都是通过选举权利来选定代表,经由一系列民主程序及委托代理过程来表达其要求的。

2. 反映政府预算执行情况

政府与非营利组织会计核算的内容主要是政府财政资金的收支活动,而政府财政资金的筹集和使用要受到出资者及社会公众的限制。这种限制的一个重要方式是通过制定预算法律法规和要求政府依法编制和执行预算,而政府与非营利组织会计要对政府资源的筹集和使用是否符合预算进行反映。提供有关政府预算执行情况的信息,成为政府与非营利组织会计的基本目标内容之一。为此,政府与非营利组织会计的指标体系、会计科目和会计报表的设置,要适应政府预算管理的要求,同《政府收支分类科目》保持一致。

3. 采用双重的会计确认基础

政府与非营利组织会计提供的会计信息需要反映政府预算执行情况,另外还需要反映政府与非营利组织的财务状况。以反映政府预算执行情况为目的进行会计核算的对象是政府掌握的现金资源,而以反映财务状况为目的进行会计核算的对象则是政府掌握的经济资源。在

选择会计确认基础时,对现金资源的核算应当采用收付实现制,对经济资源的核算应当采用权责发生制。因此,与企业会计只采用单一的权责发生制确认基础不同,政府与非营利组织会计采用双重的会计确认基础,既采用收付实现制基础核算,也采用权责发生制基础核算。

4. 存在基金会会计主体

在有些情况下,政府与非营利组织的出资者对其所出资金的使用有不同于其他资金的特定要求,要求政府与非营利组织对使用的某种资金负有特定的受托责任。为了单独报告这种资金受托责任的履行情况,政府与非营利组织会计需要对其进行单独核算及报告,这就形成了以某种资金为主体形式的会计主体,称为基金会会计主体。与企业会计一般只存在组织形式(企业)的会计主体不同,在政府与非营利组织会计中,既存在组织形式(政府及非营利组织单位)的会计主体,也存在基金形式(某种资金)的会计主体。

5. 不进行利润及利润分配的核算

政府与非营利组织的业务活动不以营利为目的,对活动中增加的净资产也不向出资者分配。虽然在政府与非营利组织会计中也进行收入和费用的核算,但是会计主体的收入减去费用后的差额并不是越大越好,而且政府与非营利组织会计的结余也不像企业会计主体那样能反映主体的经营成果。与企业会计将利润核算作为会计核算的重点不同,在政府与非营利组织会计中,没有利润和所有者权益的概念,也不进行利润和利润分配的核算。

二、政府与非营利组织会计的组成体系

关于政府与非营利组织会计的范围有两种理解:一种是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,政府会计的范围包括核算和监督一级政府的财政总预算会计与核算和监督一级政府所属单位的行政单位会计;非营利组织会计则包括公立非营利组织(事业单位)会计和民间非营利组织会计。另一种是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,政府会计的范围包括核算和监督一级政府的财政总预算会计与核算和监督一级政府所属单位的行政单位会计和公立非营利组织(事业单位)会计;非营利组织会计则是指民间非营利组织会计。无论是哪种理解,我国的政府与非营利组织会计都由以下几部分组成。

(一) 政府会计组成体系

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财政总预算执行过程及其结果的专业会计。各级政府财政部门是指组织政府财政收支,办理政府预算、决算的专职管理机关。财政总预算会计在我国政府与非营利组织会计体系中占主导地位。财政总预算会计的会计主体是各级政府,具体执行机构是各级政府的财政部门。财政总预算会计核算和监督的对象是政府财政总预算资金及其运动,具体包括政府财政总预算收入、总预算支出和总预算结余,以及总预算资产、总预算负债和总预算净资产等。与政府和非营利组织会计中的行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计相比,财政总预算会计具有反映信息的宏观性和不存在实物资产核算内容的特点。具体来讲,财政总预算会计反映的信息为一级政府行政区域范围内的信息,行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计反映的信息为该单位范围内的信息;财政总预算会计核算的内容全部为非实物资产,而行政单位会计、事业单位会计和民间非营利组织会计都存在实物资产的核算内容。

财政总预算会计与行政单位会计、事业单位会计之间存在密切的联系。首先,财政总预算会计在业务管理上负责组织和指导行政单位会计和事业单位会计。行政单位会计和事业单位会计从编制单位预算、执行单位预算一直到编制单位决算,都需要在财政总预算会计的参与和组织下进行。财政总预算会计在除民间非营利组织会计外的政府与非营利组织会计中居主导地位。其次,财政总预算会计信息和行政单位会计信息、事业单位会计信息之间存在依存关系。例如,在国库集中支付制度下,财政总预算会计直接为行政单位和事业单位支付购货款,财政总预算会计的支出直接构成了行政单位和事业单位的收入和支出。在一级政府中,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计组成了相互联系的信息网络。在我国,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计构成了传统预算会计的主体组成部分。

2. 行政单位会计

行政单位会计是核算和监督各级行政单位预算执行情况及其结果的专业会计。行政单位是进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位。行政单位具体包括如下几类。

(1) 国家行政机关。国家行政机关是指从事国家行政工作的机关,即各级人民政府及其所属各行政管理部门。行政机关是国家权力机关的执行机关,通常也称为政府机关。国务院是国家最高行政机关。

(2) 国家权力机关。国家权力机关是指行使国家权力的机关,即各级人民代表大会及其常务委员会。全国人民代表大会是国家最高权力机关。

(3) 审判和检察机关。审判和检察机关是指行使国家审判职能和检察职能的机关,即各级人民法院和各级人民检察院。最高人民法院是国家最高审判机关,最高人民检察院是国家最高检察机关。

(4) 政党组织。政党组织是指中国共产党、各民主党派以及共青团、妇联、工会等组织。

(二) 非营利组织会计组成体系

1. 事业单位会计

事业单位会计是核算和监督各级各类事业单位预算执行情况及其结果的专业会计。事业单位是国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位有两个属性:一是具有国有性质;二是具有社会公益性质。首先,事业单位具有国有性质。事业单位必须是国家出资设立的或者由社会其他组织利用国有资产举办的。社会其他组织和个人利用非国有资产举办的公益性组织不属于事业单位。其次,事业单位具有社会公益性质,是提供各种社会服务的公益性组织,不以盈利为目的,注重社会效益,满足人们对物质文化生活的需要。事业单位的活动领域较为广泛,主要存在于教育、科研、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、社会福利、救助减灾、统计调查、技术推广与实验、公用设施管理、物资仓储、监测、勘探与勘察、测绘、检验检测与鉴定、法律服务、资源管理事务、质量技术监督事务、经济监督事务、知识产权事务、公证与认证、信息与咨询、人才交流、就业服务、机关后勤服务等活动的社会服务组织中。各类事业单位尽管所属行业或部门不尽相同,各自所从事的业务活动也存在差异,但它们都具有不以盈利为目的以及不具有社会管理职能的特点,从而区别于企业和行政单位。

2. 民间非营利组织会计

民间非营利组织会计是指核算和监督民间非营利组织经济活动过程及其结果的专业会计。民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。其中,社会团体可以是学术性社会团体、行业性社会团体、专业性社会团体等种类。民办非企业单位可以是教育单位、卫生单位、文化单位、科技单位、体育单位、社会中介单位、法律服务单位等种类。基金会可以是公募基金会和非公募基金会等种类。

尽管民间非营利组织可以有很多种类,但各种民间非营利组织都应当同时具备以下特征。

(1) 该组织不以盈利为宗旨和目的,即该组织开展业务活动的目的和宗旨不是赚取利润。

(2) 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报,即资源提供者不能从该组织取得与其所投入资源相对应的经济回报。

(3) 资源提供者不享有该组织的所有权,即资源提供者不因为其向该组织投入了资源从而可以该组织所有者的身份在该组织中发挥作用。民间非营利组织的资源主要来自社会捐赠和会员缴纳的会费。除此之外,提供商品和服务收入、政府补助收入等也是其资源的来源渠道。

另外,负责办理政府预算资金的收纳和拨付的国库会计以及组织税收等各项收入征收、减免、入库的收入征解会计也属于政府与非营利组织会计的范畴。

(三) 政府与非营利组织会计的分级设置

1. 财政总预算会计的分级

财政总预算会计的分级与政府预算的分级是一致的。我国实行一级政府一级预算,政府预算分为中央、省、市、县、乡(镇)五级,因此,财政总预算会计也就包括中央政府财政部设立的中央财政总预算会计、各省财政厅设立的省财政总预算会计、各市财政局设立的市财政总预算会计、各县财政局设立的县财政总预算会计以及各乡(镇)财政所设立的乡(镇)财政总预算会计。

2. 行政单位与事业单位会计的分级

按照预算管理权限,行政单位和事业单位预算管理分为下列级次。

(1) 一级预算单位。向同级财政部门申报预算的行政单位或事业单位,为一级预算单位。

(2) 二级预算单位。向上一级预算单位申报预算并有下级预算单位的行政单位或事业单位,为二级预算单位。

(3) 基层预算单位。向上一级预算单位申报预算,且没有下级预算单位的行政单位或事业单位,为基层预算单位。

一级预算单位有下级预算单位的,为主管预算单位。

以上各级会计单位都应实行独立的单位预算,建立完善的会计核算制度。不具备独立核算条件的,实行单据报账制度,作为“报账单位”进行管理。

第三节 政府与非营利组织会计规范体系

会计规范是指导和约束会计工作的法律、规则、制度和政策的总称。完善的会计规范体系是组织和从事会计工作的规范和准绳。我国政府与非营利组织现行的会计规范按层次可划分为会计法律、会计行政法规和会计规章。

一、会计法律

会计法律是指由全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的有关调整会计关系的规范性文件，如《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》等。

《中华人民共和国会计法》是会计法律制度中最高的法律规范，是制定其他会计法规的依据，也是指导会计工作的根本法。它以法律的形式确立了会计工作的地位、作用、管理体制、会计核算、会计监督、会计机构、会计人员职责以及会计工作必须达到的标准。

二、会计行政法规

会计行政法规是指由国务院(或者国务院有关部门)依据宪法和国家法律与法规的规定，根据授权制定与颁布的，调整某些方面会计关系的规范性文件，如以国务院名义颁布的《国务院关于修改和废止部分行政法规的决定》(国务院令 第 628 号)等。

三、会计规章

会计规章是财政部和国务院其他部委依据会计法律、会计行政法规所颁布的具有法律效力的有关会计方面的规范性文件，如以财政部名义颁布实施的《财政总预算会计制度》《行政事业单位内部控制规范(试行)》《事业单位财务规则》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》等。

(一) 财政总预算会计制度体系

《财政总预算会计制度》是财政部于 1997 年 6 月 25 日颁布的，包括总则、一般原则、会计要素、会计科目、会计报表的编审、会计电算化、会计监督等共计 13 章 72 条。

随着我国预算管理体制改革的不断推进，《财政总预算会计制度》已经难以满足各方面的需要，为弥补其缺陷，财政部陆续出台了若干辅助会计规范。例如，2001 年发布的《关于〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定的通知》《财政国库管理制度改革试点会计核算暂行办法》，2007 年发布的《财政部关于国有资本经营预算收支会计核算的通知》，2009 年发布的《财政部代理发行地方政府债券财政总预算会计核算办法》，2010 年发布的《财政部关于将按预算外资金管理的收入纳入预算管理的通知》《关于预算外资金纳入预算管理后涉及有关财政专户管理资金会计核算问题的通知》等。

(二) 行政事业单位内部控制规范

《行政事业单位内部控制规范(试行)》是以财政部名义颁布的，自 2014 年 1 月 1 日起实施，包括总则、风险评估和控制方法、单位层面内部控制、业务层面内部控制、评价与监督、附则共 6 章。其主要内容涉及内部控制的目标、建立与实施内部控制原则、风险评估和控制方法、内部监督检查和自我评价等。

(三) 行政单位会计制度体系

现行的行政单位会计制度体系是预算会计制度体系的重要组成部分，它包括《行政单位财务规则》《行政单位会计制度》等。

1. 行政单位财务规则

现行的《行政单位财务规则》是以财政部令的形式于2012年12月6日颁布的，自2013年1月1日起施行，包括总则、单位预算管理、收入管理、支出管理、结转和结余管理、资产管理、负债管理、行政单位划转撤并的财务处理、财务报告和财务分析、财务监督、附则共11章63条。

新的《行政单位财务规则》更好地适应了部门预算、国库集中收付制度、政府采购、非税收管理、政府收支分类等各项财政改革，并在绩效管理、内部控制、信息披露等理念上有了新的突破，标志着行政单位财务管理从传统管理向现代管理的迈进。

2. 行政单位会计制度

现行的《行政单位会计制度》是财政部于2013年12月18日发布的，自2014年1月1日起实施，包括总则、会计信息质量要求、资产、负债、净资产、收入、支出、会计科目、财务报表、附则共10章46条，取代了1998年2月6日财政部印发的旧会计制度。修订后的《行政单位会计制度》内容上的调整与变化主要体现在以下几个方面。

(1) 会计核算目标定位更清晰。新制度明确规定行政单位会计核算目标是向会计信息使用者提供与行政单位财务状况、预算执行情况等有关的会计信息。

(2) 会计核算方法进一步改进。新制度进一步扩大“双分录”核算方法应用范围，除固定资产外，增加了“在建工程”“无形资产”“政府储备物资”“公共基础设施”“存货”“预付账款”“应付账款”“长期应付款”等非货币性资产和部分负债等9个科目的“双分录”核算。

(3) 更加完整地体现了财政改革对会计核算的要求。

(4) 进一步充实和完善了会计科目体系，增设了“无形资产”“在建工程”“政府物资”“公共基础设施”“资产基金”“待偿债净资产”等会计科目。

(5) 增加了固定资产折旧和无形资产摊销的会计处理。

(6) 解决了基建会计信息未在行政单位“大账”上反映的问题。基建会计信息要定期并入行政单位会计中。

(7) 完善财务报表体系和结构。新制度增加了财政拨款收入支出表，改进资产负债表和收入支出表的结构和项目。

(四) 事业单位会计制度体系

事业单位会计制度体系是预算会计制度体系的重要组成部分，包括《事业单位财务规则》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》等。

1. 事业单位财务规则

现行的《事业单位财务规则》是2012年修订的，自2012年4月1日起正式施行，共9章46条。新的《事业单位财务规则》内容上的调整与变化主要体现在以下几个方面。

(1) 充分体现财政改革的相关成果。新规则规定，事业单位实行核定收支，定额或者定项补助，超支不补，结转和结余按规定使用的预算管理办法；要求事业单位应当将各项收入与支出全部纳入单位预算，实行“一个单位一本预算”，统一核算、统一管理，使事业单位收支管理更加全面完整。

(2) 突出事业单位的公益属性。新规则严格限定对外投资经营活动，突出了事业单位公益属性的性质，牢牢把握事业单位财务活动的方向，对事业单位对外投资、开展经营活动做了

严格限定。新规则明确规定，事业单位应当严格控制对外投资。在保证单位正常运转和事业发展的前提下，按照国家有关规定可以对外投资的，应当履行相关审批程序。事业单位不得使用财政拨款及其结余进行对外投资，不得从事股票、期货、基金、企业债券等投资，国家另有规定的除外。

同时，新规则还大幅增加了新的管理方面的内容与规定。比如，新规则强调，事业单位应当加强支出的绩效管理，提高资金使用的有效性。事业单位财务监督应当依照事前监督、事中监督、事后监督相结合，日常监督与专项监督相结合的原则实行。

(3) 突出科学化、精细化管理的要求。新规则对涉及管理的条款进行了必要的修订，大幅增加了管理方面的条款，进一步推进了事业单位财务工作科学化、精细化管理。

(4) 强化财务预算约束机制，做好财务决算分析工作。新规则要求“事业单位根据财政部门下达的预算控制数编制预算，由主管部门审核汇总报财政部门，经法定程序审核批复后执行”，而不是由主管部门汇总报财政部门审核批复后执行。同时，新规则还规定，事业单位应当按照规定编制年度决算，由主管部门审核汇总后报财政部门。

2. 事业单位会计准则

现行的《事业单位会计准则》是财政部于2012年12月6日修订颁布的，自2013年1月1日起施行，共9章49条，在维持原准则基本框架结构的基础上，对大部分条款作了修改完善，在内容上规范了事业单位会计目标、会计基本假设、会计核算基础、会计信息质量要求、会计要素的定义、项目构成及分类、一般确认计量原则、财务会计报告等基本事项，是制定所有事业单位会计制度(包括《事业单位会计制度》和各行业事业单位会计制度)的基础和依据，在整个事业单位会计体系中起统御地位。修订《会计制度》遵循了《会计准则》的规定。

新的《事业单位会计准则》内容上的调整与变化主要体现在以下几个方面。

(1) 明确根据新的《事业单位会计准则》制定事业单位会计制度和行业事业单位会计制度。

(2) 明确了事业单位会计核算目标应当反映受托责任，同时兼顾决策作用。

(3) 合理界定了会计核算基础。与《事业单位财务规则》相协调，规定事业单位会计核算一般采用收付实现制，部分经济业务(事项)、行业事业单位可以采用权责发生制，具体范围另行规定。

(4) 合理界定了会计要素。考虑到采用权责发生制核算的行业事业单位，其会计要素应当以“费用”替代“支出”；明确了会计要素包括资产、负债、净资产、收入、支出或者费用。

(5) 强化了事业单位会计信息质量要求：将第二章标题由“一般原则”修改为“会计信息质量要求”，对会计信息质量增加了全面性的要求。

(6) 在资产构成项目中增加了“在建工程”，为将基建账套相关数据并入会计“大账”提供了依据。

(7) 明确了各会计要素确认计量的一般原则。

(8) 明确了事业单位对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销的规则，由财政部在相关财务会计制度中规定。

(9) 调整了净资产项目构成，增加了“财政补助结转结余”“非财政补助结转结余”等。

(10) 完善了财务会计报告体系，规定了财务会计报告的主要内容及相关报表的基本列报格式。

3. 事业单位会计制度

现行的《事业单位会计制度》(财会〔2012〕22号)是2012年12月19日修订发布的,自2013年1月1日起全面施行,共分总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明、会计报表格式和财务报表编制说明五部分。

新的《事业单位会计制度》内容上的调整与变化主要体现在以下几个方面。

(1)新增与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、国有资产管理等财政改革相关的会计核算内容,实现了会计规范与其他财政法规政策的有机衔接。

(2)创新引入了“虚提”固定资产折旧和无形资产摊销。新制度要求事业单位按照事业单位财务规则或制度规定确定是否计提折旧,并规定了“虚提”折旧和摊销的创新性处理方法,即在计提折旧和摊销时冲减非流动资产基金,而非计入支出。

(3)明确规定了基建数据定期并入事业单位会计“大账”。新制度要求事业单位对于基建投资,在按照基建会计核算规定单独建账、单独核算的同时,将基建账套相关数据定期并入单位会计“大账”。

(4)加强了对财政投入资金的会计核算。新制度重新界定了财政补助收入的核算口径,要求在“事业支出”科目下单独对财政补助支出进行明细核算,增设了“财政补助结转”“财政补助结余”两个净资产科目,对财政补助收入、支出情况以及财政补助结转和结余形成过程设计了清晰的账务处理流程。

(5)进一步规范了非财政补助结转、结余及其分配的会计核算。

(6)突出强化了资产的计价和入账管理。新制度针对事业单位实务中普遍存在的对于接受捐赠、无偿调入资产计量口径不统一、相关资产不入账等问题,进一步明确了该种情况下资产的计量原则,要求在没有相关凭据、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的情况下,将所取得的资产按照名义金额入账,并要求在会计报表附注中披露以名义金额计量的资产情况。

(7)全面完善了会计科目体系和会计科目使用说明。新制度对原制度下的科目体系进行了全面梳理和改进,新增、取消了部分科目,对个别科目名称进行了修改,同时全面完善了各科目核算内容、明细科目设置、计量原则确认、所涉及经济业务或者事项的账务处理等内容。

(8)系统改进了财务报表结构和体系。新制度增加了“财政补助收入支出表”,改进了各报表的项目、结构和排列方式。如新制度规定对资产负债表项目按照流动资产/非流动资产、流动负债/非流动负债分类列示,取消了资产负债表中原来的收入、支出项目;改进了收入支出表结构,既全面反映事业单位一定会计期间的收入、支出全貌,又分资金类别列示“财政补助结转结余”“事业结转结余”和“经营结余”,同时还可以反映事业单位年度非财政补助结余的形成及分配情况。

(五) 民间非营利组织会计制度体系

现行的《民间非营利组织会计制度》(财会〔2004〕7号)是财政部于2004年8月18日发布的,自2005年1月1日起实施,包括总说明、会计科目名称和编号等,共分8章76条。其主要内容包括如下8条。

(1)《民间非营利组织会计制度》(以下简称《制度》)的制定依据。

(2)《制度》的适用范围:适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征

的民间非营利组织，包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。

(3) 四个会计核算的基本假设。

(4) 会计核算基础，《制度》规定民间非营利组织应当采用权责发生制作为会计核算基础。

(5) 12 条会计核算的一般原则。

(6) 5 个会计要素，以及对各会计要素的确认与计量所作的具体规定。在坚持以历史成本为计量基础的同时，对一些特殊的交易事项，如捐赠、政府补助等，引入了公允价值等计量基础。

(7) 会计科目，《制度》规定了应使用的会计科目，以使其更具可操作性。

(8) 对财务会计报告的内容的规定。

第四节 财政管理体制对政府与非营利组织会计的影响

我国的财政预算体制改革已取得了长足的发展，部门预算、政府收支分类、国库集中支付、政府采购、收支两条线管理等改革，以及财政科学化、精细化管理的理念都对政府会计环境产生了重大影响，并对政府会计与财务报告系统提出了新的要求。

一、预算管理制度

(一) 部门预算

部门预算是事业发展计划的综合反映，是加强单位宏观调控能力、改善资金使用状况的有效手段，是涉及单位管理的各个方面、集预测与决策于一体的综合性工作。它是由政府各个部门编制，反映政府各部门所有收入和支出情况的政府预算。实行部门预算制度，需要将部门的各种财政性资金、部门所属单位收支全部纳入预算编制。部门预算收支既包括行政单位预算，也包括事业单位预算；既包括一般收支预算，也包括政府基金收支预算；既包括基本支出预算，也包括项目支出预算；既包括财政部门直接安排预算，也包括有预算分配权部门安排的预算，还包括预算外资金安排的预算。

(二) 政府收支分类

政府收支分类，就是对政府收入和支出进行类别和层次划分，来全面、准确、清晰地反映政府收支活动。政府收支分类科目是编制政府预算、组织预算执行以及各级财政总预算会计、行政事业单位会计进行明细分类核算的重要依据。一般分为收入科目和支出科目两大块。收入分类科目反映政府收入的来源和性质；支出分类科目分为反映政府支出的总量、结构与方向的功能分类科目和反映各项支出用途的经济分类科目。在编制部门预算时，每一笔支出都同时列在功能支出和经济支出的框架中，从中可以清楚地看出某个部门做了哪些事、钱花在了哪些方面。

政府收支分类改革不仅影响财政总预算会计、行政事业单位会计的收入和支出、净资产三类科目核算内容，也是大部分会计明细科目设置的重要依据。例如，财政总预算会计的“一般预算收入”科目的明细科目设置，应根据 2013 年《政府收支分类科目》中的“收入分类科目”下应列入一般预算收入的类、款、项、目级科目设置。

(三) 预算外资金管理

预算外资金管理是指财政部门对各部门、各单位的预算外资金进行综合管理。预算外资金管理主要包括：将各部门的预算外收入全部纳入财政专户管理，有条件地纳入预算管理；修订、完善有关法规和规章制度，实施“收支两条线”管理，并使管理法制化、制度化、规范化。一般来说，有以下两种预算外资金管理方式。

(1) 专户储存，计划管理，财政审批，银行监督。这种预算外资金管理方式是在所有权不变的前提下，由财政部门进行代管，即按这种方式进行管理的单位，应将其预算外资金存入财政部门在银行开立的预算外资金专户，并编制预算外资金收支计划，送同级财政部门审批之后，交由银行监督实行。这种“专户储存，计划管理，财政审批，银行监督”的预算外资金管理方式，根据其本身的特点，原则上来说适用于行政、事业单位管理的预算外资金。

(2) 计划管理，政策引导。这种预算外资金管理方式是在预算外资金的所有权没有改变的前提下，由财政部门按照国家政策对预算外资金的收支加以引导，使预算外资金使用这种微观活动纳入国家宏观控制的轨道中来，这样可保证国民经济的稳定、协调发展。按照这种“计划管理，政策引导”方式进行预算外资金管理的单位，应该在财政部门的指导下，编制年度的财政收支计划，财政部门应按照国家方针政策，根据宏观经济发展的客观需要，在维护预算外资金自主权的前提下，对各单位在编制年度财政收支计划过程中，提供信息，权衡利弊，帮助分析，进行协调，做到既能搞活微观经济，又能保证宏观控制的顺利进行。这种预算外资金管理方式，从原则上来说，适用于国营及其主管部门管理的预算外资金。

(四) 财政拨款结转结余资金管理

财政拨款结转资金是指当年支出预算已执行但尚未完成，或因故未执行，下年需按原用途继续使用的财政拨款资金。财政拨款结余资金是指支出预算工作目标已完成，或由于受政策变化、计划调整等因素影响工作终止，当年剩余的财政拨款资金。

1. 结转资金的管理

(1) 基本支出结转资金原则上可以结转下年继续使用，用于增人增编等人员经费支出和日常公用经费支出，但在人员经费和日常公用经费之间不得挪用，不得用于提高人员经费开支标准。项目支出结转资金应结转下年按原用途继续使用。

(2) 结转资金原则上不得调整用途。在年度预算执行过程中，中央部门确需调整结转资金用途的，须报财政部审批。

(3) 中央部门在预算执行中因增人增编需增加基本支出的，应首先通过本部门基本支出结转资金安排，并将安排使用情况报财政部备案。中央部门连续年度安排预算的延续项目有结转资金的，在编制以后年度预算时，应根据项目结转资金情况和项目年度资金需求情况，统筹安排财政拨款预算。

2. 结余资金的管理

(1) 中央部门在年度预算执行结束后形成的项目支出结余资金，应全部统筹用于编制以后年度部门预算，按预算管理的有关规定用于本部门相关支出。

(2) 中央部门在编制本部门预算时，可以在本级部门和下级预算单位之间、下级不同预算单位之间、不同预算科目之间统筹安排使用结余资金。

(3) 中央部门项目支出结余资金在统筹用于编制以后年度部门预算之前,原则上不得动用。因特殊情况需在预算执行中动用项目支出结余资金安排必须支出的,应报财政部审批。

(4) 中央部门及单位留用的结余资金,须报财政部批准后方可动用。

3. 预算编制阶段结转和结余资金使用安排

中央部门对拟统筹使用本部门累计结转和结余资金安排下一年度支出预算情况,随部门“一上”预算报送财政部;财政部审核后,随“一下”预算控制数下达中央部门;中央部门跟进财政部下达的预算控制数和结余资金安排使用建议数,编制“二上”预算;财政部在将部门预算草案上报国务院前可对统筹使用结转结余资金数进行调整。

二、政府采购和国库集中收付制度改革的影响

(一) 政府采购和国库集中收付的概念

政府采购是指由政府设立的集中采购机构依据政府制定的集中采购目录,受采购人的委托,按照公开、公平、公正的采购原则,以及必须遵循的市场竞争机制和一系列专门操作规程进行的统一采购。它是政府采购的主要形式。政府采购管理机构根据预算机构批复的采购预算,经过检查、分析,将其中易于跨部门采购的商品编成采购目录下达给集中采购机关,不易集中采购的商品目录下达给包括行政、事业、社会团体在内的采购机关。采购机关再将验收结算书、接受履行报告、质量验收报告以及其他附件交由采购受理机关。采购管理机关将预算通知集中支付中心,支付中心直接支付给供应商,最终完成采购的全过程。

国库集中收付,即国际上的国库单一账户制度,是指将政府所有的财政性资金集中在国库或国库指定的代理银行开设的账户,进行归口管理,所有财政资金的收支都通过这一账户体系进行集中收缴、拨付和清算,收入直接缴入国库或财政专户,支出通过国库单一账户体系支付到商品和劳务供应者或用款单位的运行模式。国库是预算收支的出纳机构,按照国家统一领导、分级管理的财政体制设立。原则上一级财政设立一级国库。国库设总库、分库、中心支库和支库。中国人民银行总行经理总库;各省、自治区、直辖市分行经理分库;省辖市、自治州和成立一级财政的地区,由市、地(州)分、支行经理中心支库;县(市)支行(城市区办事处)经理支库。

(二) 政府采购和国库集中收付的会计影响

推行政府采购和实施国库集中支付制度后,财政部门不再将财政资金拨付到行政事业单位,只需给行政事业单位下达年度预算指标及审批预算单位的月度用款计划,在预算资金没有拨付给商品和劳务供应者之前,始终保留在中国人民银行的国库单一账户上,由财政部门直接管理。

由于国库单一账户体系取代了以前实有资金账户体系,财政部门 and 预算单位分别在代理国库集中支付业务的商业银行设立财政零余额账户和预算单位零余额账户。财政资金先由财政零余额账户和预算单位零余额账户垫付,直接拨付到商品和劳务供应商或用款单位,然后从国库单一账户将垫付资金清算回财政零余额账户和预算单位零余额账户。每个营业日终了,财政零余额账户和预算单位零余额账户的余额为零。这样,对于总预算会计而言,财政零余额账户减少的同时,发生了预算支出。对行政单位而言,预算单位零余额账户增加的同时,

也增加了预算收入，当通过预算单位零余额账户支付工资时，也发生了预算支出，但行政单位并未实际发生资金的收付。

(1) 影响核算内容。除行政事业单位自行采购、自行支付的业务活动外，增加了政府采购和集中支付的业务活动。

(2) 影响会计核算基础。由于行政事业单位不涉及资金实际收付，按收付实现制确认预算收入和支付便失去合理的基础，这为政府会计采用权责发生制提供了空间。

(3) 影响政府会计的科目设置和报表体系。为如实反映政府采购、国库集中支付业务，政府会计系统调整了会计科目和财务报告体系。例如，在行政单位和事业单位会计科目中增设“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”等科目。

本章小结

政府与非营利组织会计是各级政府、行政事业单位、各类非营利组织核算和监督各项财政性资金运动、单位资金运动过程和结果以及有关经营收支情况的专业会计，是现代财务会计中与企业会计相对应的两大分支之一。其会计主体是各级政府、行政单位和各类非营利组织。其中，财政总预算会计的主体是各级政府，行政单位会计及各类非营利组织会计的主体分别是行政单位和各类非营利组织。政府与非营利组织会计的客体是财政性资金运动、单位资金运动及经营收支过程及结果。

我国的政府与非营利组织会计由政府会计组成体系和非营利组织会计组成体系组成。其中，政府会计组成体系包括财政总预算会计和行政单位会计；非营利组织会计组成体系包括事业单位会计和民间非营利组织会计。另外，负责办理政府预算资金的收纳和拨付的国库会计以及组织税收等各项收入征收、减免、入库的收入征解会计也属于政府与非营利组织会计的范畴。

我国政府与非营利组织现行的会计规范按层次划分为会计法律、会计行政法规和会计规章。

复习思考题

1. 什么是非营利组织？非营利组织按照不同的分类分别包括哪些？
2. 政府与非营利组织运行的环境有何特殊性？
3. 什么是政府与非营利组织会计？其主体、客体分别是什么？
4. 政府与非营利组织会计的核算对象、业务性质有何特殊性？
5. 我国现行政府与非营利组织会计体系包括哪些？各自适用哪些准则或制度？
6. 国库集中收付制度改革对政府会计的影响有哪些？