

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ACCOUNTING

政府与非营利 组织会计

● 于国旺 孙君鹏 编著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

政府与非营利组织会计

于国旺 孙君鹏 编著



机械工业出版社

本教材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的。

本教材共分三篇十一章,在内容组织上采用专题研究的方式,系统阐述了政府与非营利组织会计领域中的一些研究成果,提出了编者对我国预算会计和民间非营利组织会计改革问题的主要认识和观点。它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。

本教材引用资料丰富,内容全面完整,理论重点突出,紧密结合实际,既可作为普通高等学校会计学专业高年级本科生和研究生的授课教材,也可作为其他人员继续学习或者培训的参考教材。

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/于国旺,孙君鹏编著. —北京:机械工业出版社,2010

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ISBN 978-7-111-30328-2

I. ①政… II. ①于…②孙… 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(2010)第061728号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:商红云 张敬柱 责任编辑:商红云

版式设计:张世琴 责任校对:李秋荣

封面设计:张静 责任印制:乔宇

北京机工印刷厂印刷(三河市南杨庄国丰装订厂装订)

2010年6月第1版第1次印刷

169mm×239mm·17.25印张·310千字

标准书号:ISBN 978-7-111-30328-2

定价:28.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010) 88379649

读者服务部:(010) 68993821

封面无防伪标均为盗版

序

20 世纪 80 年代以来，为策应以提高政府绩效为核心的新公共管理运动，新西兰、澳大利亚、美国、英国等西方发达国家先后实施了权责发生制政府会计改革。在这些国家的示范和带动下，一些发展中国家也着手进行这一会计领域的改革工作。为推动各国政府会计改革，提高公共部门财务信息的国际可比性，以国际会计师联合会（IFAC）为代表的有关国际性和区域性组织都积极行动起来，IFAC 于 1986 年率先成立了公共部门委员会（PSC，2004 年将其更名为国际公共部门会计准则理事会，IPSASB），负责制定一套权责发生制基础的国际公共部门会计准则（IPSAS）。许多发达国家和发展中国家已经采纳或准备采纳该套会计准则。这些现象表明，在民主社会和受托责任文化中，政府会计改革必然不断向前发展。

自 1998 年我国启动新的预算会计制度至今，已历经 12 年了，新预算会计制度的实施，无疑在规范政府预算行为、提高财政管理水平和促进政府会计发展等方面起到了应有作用。但随着我国行政管理体制改革的不断深化和公共财政体系建设的不断完善，特别是政府职能转变、财政预算管理制度改革、政府绩效评价体系和问责机制的建立，现行的预算会计制度出现了诸多的不适应和弊端。尽管财政部门根据新情况、新业务颁布了一些有关预算会计制度的补充规定，对预算会计核算作出了相应的局部调整，但从实践上看并未根本解决问题。所以，我国应当深入研究并积极推进预算会计改革和政府与非营利组织会计建设。在这方面，财政部会计司、财政部会计准则委员会、中国会计学会等都做了大量的组织、研究和探索工作，并初步确立了“总体规划，先易后难，重点突破，逐步推进”的预算会计改革和政府与非营利组织会计建设思路。但许多重大会计问题依然没有定论，有待商榷，如政府会计规范体系、概念框架，报告主体、确认基础的实施程度、政府财务报告模式等。尽管有可供借鉴的国际经验，但我国政府与非营利组织会计改革仍应立足于具体国情，正确处理国家化和国际化之间的关系，只有“谋定而后动”才能少走弯路，达到事半功倍的效果。这就需要我国会计理论界和实务界投入更多的时间和精力，深入研究论证我国预算会计改革和政府与非营利组织会计建设问题。

卓有成效的会计改革需要由一流的会计人才去完成，因此加强政府与非营

利组织会计教育和教材建设十分必要。但与企业会计教育相比,我国当前针对会计学硕士研究生的政府与非营利组织会计教育,没有受到应有的重视。不容否认,作为相对于企业会计的一个分支,政府与非营利组织会计的地位也是极其重要的。开设和学习政府与非营利组织会计课程有助于学生扩展知识面,培养深入思考能力,加深对会计问题的认识。但是,大力推进政府与非营利组织会计教育需要有高质量的教材相配套,而本教材编者则在这方面进行了初步的有益尝试。

总体上看,本教材的主要特点表现在:

(1) 全面性。该教材以介绍研究专题前沿成果的形式为主组织全书,在编写过程中参考了国内外大量研究文献,考察融合了国内外典型的会计规范和做法,并在此基础上进行阐述探讨,内容涉及政府与非营利组织会计的许多重大问题。

(2) 理论性。目前,我国大部分政府与非营利组织会计教材主要侧重于介绍预算会计和/或民间非营利组织会计的财务处理方法。本教材通过梳理相关研究成果,主要介绍政府与非营利组织会计的基本理论,一般很少涉及会计实务问题,便于激发学生进行深入思考。

(3) 现实性。在一些政府与非营利组织会计问题上,会计理论界和实务界的观点众多,并未形成统一的认识。该教材在力所能及的范围内,不仅阐述了这些不同的观点,而且在借鉴整合的基础上结合具体国情,提出了编者自己的主张,为我国政府与非营利组织会计及其改革问题献计献策,因而具有一定的现实应用性。

当然,由于参考资料等多种因素的限制,本教材依然存在一些不妥与疏漏之处,所以衷心希望编者日后能够付出更多努力,以取得更大的收获。

李建发

2009年12月

前 言

本教材是在世界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，在借鉴国内外相关领域先进研究成果和实务经验的基础上编写而成的。

本教材在内容组织上采用了专题研究的形式，在内容安排上以政府会计理论为主，系统阐述了政府与非营利组织会计领域的研究成果和典型做法，并结合我国预算会计及民间非营利组织会计的现状进行探讨，表达编者对该会计领域相关问题的主要认识和观点。

本教材引用资料丰富，内容全面完整，理论重点突出，紧密结合实际，既可作为会计学专业硕士研究生的授课教材，也可作为其他相关人员进一步学习或者培训的参考教材。由于本教材以理论为主，因此学习时需要使用对象已选修过政府与非营利组织会计课程，并对其中的实务方法有所理解和掌握。

本教材共分三篇十一章，由北方工业大学经济管理学院会计系教师于国旺和孙君鹏共同编写完成。其中，于国旺编写第一章至第九章；孙君鹏编写第十章和第十一章，由于国旺负责拟定大纲，完成具体的统稿、修改工作。

本书的出版得到北京市“学科与研究生教育——工商管理（PXM2009-014212-078362）”专项资助，北方工业大学经济管理学院院长吴永林博士和会计研究所所长赵贺春教授给予了大力的协助和指导，在此深表谢意！本教材的最终形成得益于可供编者参考借鉴的大量研究资料，因此特向有关机构和会计同行们表示由衷的感谢！

限于学识和水平有限，教材中错误与疏漏之处在所难免，同时恳请广大会计同行们和读者批评指正，以便编者能够取得更大的进步。

编 者

目 录

序 前言

政府与非营利组织会计基础篇

第一章 政府与非营利组织会计概述	3
第一节 政府与非营利组织	3
第二节 政府与非营利组织会计	7
第三节 政府与非营利组织会计规范体系及其原则	12
复习思考题	17
第二章 政府与非营利组织会计的理论基础	18
第一节 受托责任理论	18
第二节 新公共管理理论	22
第三节 财政透明度理论	27
第四节 公共选择理论	34
第五节 新制度主义理论	41
复习思考题	44

政府会计篇

第三章 政府会计目标	47
第一节 会计目标概述	47
第二节 政府会计目标认定应回答的问题	49
第三节 政府会计目标的认定	54
第四节 政府会计信息质量特征	60
第五节 我国政府会计目标的选择	64
复习思考题	65
第四章 政府会计主体	67

第一节 会计主体概述	67
第二节 政府会计主体	69
第三节 基金会计	72
第四节 预算控制、预算会计与报告	83
第五节 我国政府会计主体的选择	91
复习思考题	94
第五章 政府会计确认基础	96
第一节 政府可选会计确认基础	96
第二节 政府会计确认基础的计量重点与会计要素	101
第三节 政府可选会计确认基础与政府会计目标	102
第四节 政府会计确认基础的选择与实践	106
第五节 我国政府会计确认基础的选择	111
复习思考题	121
第六章 政府财务报告	122
第一节 政府财务报告概述	122
第二节 政府财务报告主体	127
第三节 政府财务报告模式	136
第四节 政府财务报告的新发展	139
第五节 政府财务报告鉴证	143
第六节 我国政府财务报告的改进	145
复习思考题	148
第七章 政府会计改革	150
第一节 政府会计改革概述	150
第二节 政府会计改革分析模型	161
第三节 关于政府会计改革的争论	167
第四节 我国政府会计改革的研究	172
第五节 我国政府会计改革的选择	176
复习思考题	178
第八章 政府会计概念框架	179
第一节 政府会计概念框架概述	179
第二节 政府会计概念框架的国际概观	184
第三节 政府会计概念框架整体分析模型	192
第四节 我国政府会计概念框架的构建	199

复习思考题	201
第九章 全球性的国际公共部门会计准则	202
第一节 国际公共部门会计准则的发展背景	202
第二节 国际公共部门会计准则的发展过程	204
第三节 国际公共部门会计准则的基本框架	208
第四节 国际公共部门会计准则的主要特征	215
第五节 我国对国际公共部门会计准则的选择	219
复习思考题	220

非营利组织会计篇

第十章 非营利组织会计理论体系	223
第一节 非营利组织会计的地位	223
第二节 非营利组织会计目标	225
第三节 非营利组织会计基本假设	229
第四节 非营利组织会计要素	232
第五节 非营利组织会计确认与计量	236
复习思考题	238
第十一章 非营利组织财务信息披露	240
第一节 非营利组织财务信息披露及手段	240
第二节 非营利组织基本财务报表	249
第三节 非营利组织财务信息审计鉴证	253
复习思考题	257
参考文献	259

政府与非营利组织 会计基础篇

第一章 政府与非营利组织会计概述

政府与非营利组织是社会经济发展中的重要部门，其会计问题应当受到充分关注。本章主要介绍了政府与非营利组织的概念及其运营环境、政府与非营利组织会计的基本概念和主要特点（包括其组成体系和会计规范）等内容。

第一节 政府与非营利组织

一、政府与非营利组织的概念

政府与非营利组织是一个相对于营利性企业组织而言的概念。在这里，它泛指除营利性企业组织以外的所有不以获取盈利为目的的组织，包括政府、教育组织、医疗保健组织、基金会、科技机构、宗教组织等。

与营利性企业组织相比，政府与非营利组织的特征主要体现在以下几个方面：

（1）建立和运营的目的不在于获取盈利，而且通常不需要缴纳所得税。但值得注意的是，非营利组织不以获取盈利为目的，并不是说它们不可能有盈余。

（2）由选举人或委托人共同拥有，不存在可以出售或转让的权益份额。

（3）大部分收入来源不是主要依靠以市场价格出售商品或服务，资源的提供者不一定可以直接或按比例收到相应的商品或服务。

（4）其产出主要是公共物品或服务，它们大多数不可能由营利性企业组织在有利可图的条件下来提供。

（5）其主要的政策以及某些经营性决策的制定，一般是由选举或任命产生的权力机构（如议会、董事会等）通过投票来实现的。而且，权力机构中的成员可以是兼职的，他们有着不同的背景、观念、才能和兴趣。

政府与非营利组织之所以存在，是因为它们在社会政治经济生活中扮演着提供公共物品或服务的重要角色。由于公共物品或服务具有非竞争性和非排他性的特点，它们通常不能由营利性企业组织按照“成本 + 利润”的价格来收费提供。但从社会发展需要的角度来看，这些物品或服务不仅必须提供，而且随着社会生产力的发展，个人和经济组织对这些物品的需求也在不断增长。因此，

政府与非营利组织就必须从社会发展的需要出发,承担起免费或按低于成本的价格提供这些物品的责任。在现实生活中,任何个人或经济组织,不管是否意识到,他们无时无刻都在消费政府与非营利组织所提供的公共物品或服务,例如安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等方面的消费。由于在提供公共物品或服务的过程中会耗费许多非垫支性的经济资源,并将其结果转嫁给相应的利益相关者,所以政府与非营利组织通常会受到选举或任命的权力机构的严格监管。

二、政府与非营利组织的类型

政府与非营利组织是一个极为宽泛的概念,按照管理社会公共事务的权力不同,可以细分为政府和非营利组织两大类。

政府是指接受公民委托,利用公共资源提供各种公共物品或服务,且不以获取盈利为目的的社会管理机构。这个概念又包括两方面的含义:一是指为辖区公民承担广泛受托责任的一般目的政府,包括中央政府、地区(如州、省、区域)政府、地方(如城市、城镇)政府。这种政府负责向辖区居民提供很多种类的公共物品或服务;二是指具体为辖区公民履行受托责任的特种目的政府,包括机构、局、部、委员会和企业等政府单位。这些政府仅提供一种或有限的几种服务,例如水土保持、供水、防火等。

非营利组织是指主要以精神产品或各种形式向社会公众提供服务、且不以盈利为目的的各类机构,它们不具有物质产品生产和国家事务管理职能,包括公立和私立两种情况。通常来讲,政府会出资建立和管理一些非营利组织,如公立高等院校、公立医院等。在美国,这些组织也被视为政府的一个重要组成部分。在我国,它们一般被称为事业单位。私立非营利组织的类型多种多样,职能五花八门,包括高等院校、各种医疗组织、图书馆、博物馆、慈善组织、宗教组织、基金会等。目前,美国私立非营利组织估计至少有几十万家,多则在一百多万家。在我国,这类组织通常被称为民间非营利组织,范围涉及社会团体、基金会、民办非企业单位等机构。非营利组织的兴起和发展理论上可以被理解为政府失灵和市场失灵的产物,它们与政府和营利性企业组织形成了三位一体的功能互补关系,承担着重要的社会职能。

三、政府与非营利组织的运行环境特征

政府与非营利组织的运行环境对其所使用的会计产生着重要影响。它所具有的特征是相对于营利性企业组织而言的,只有将二者进行对比才能凸显出政

府与非营利组织运营环境的独特性,进而理解政府与非营利组织会计和企业会计存在差异的原因。

(一) 政府与非营利组织与营利性企业组织运营环境的相似性

政府与非营利组织在许多方面和营利性企业组织有相同或非常相似之处。Freeman (2004) 对这两类组织的相似特征进行了举例说明,他指出:

(1) 它们都是统一经济体系不可分割的一部分,都要使用财务、资本和人力资源来实现自己的目的。

(2) 它们都要取得稀缺的资源,并将其转化为各自提供的物品或服务。

(3) 它们的财务管理过程基本相似,都必须建立有效的信息系统,会计系统是其中不可分割的一部分,从而为管理层、权力机构及其有关方面提供相关、及时的信息,以便对稀缺资源的使用进行计划、指导、控制和评价。

(4) 由于它们的资源都是稀缺的,都有必要采用成本分析和其他控制评价技术,来确保资源使用的经济性、有效性和高效率。

(5) 在有些情况下,它们会提供相似的产品。

(二) 政府与非营利组织运营环境的独特性

尽管有许多相同或相似处,但政府与非营利组织和营利性企业组织在许多特征方面存在明显的区别。这些区别主要体现在组织目标、经济资源来源和使用、财务受托责任和业绩评价等方面。

1. 组织目标

营利性企业组织的目标在于获取盈利,获取利润或收益是诱使投资者向企业提供经济资源的主要动因。因此,企业必须最大限度地追求利润,不断创造和累积财富,为企业所有者提供尽可能高的投资回报。政府与非营利组织的目标则是在其经济资源允许的范围内提供尽可能多的公共物品或服务。它们的资源提供者向组织提供资源不属于投资范畴,也不期望获得提供资源的回报。政府与非营利组织都致力于筹集最大限度的经济资源,但它们不是为了增加组织自身的财富,不存在获利动机,而是为了提供更多的物品或服务。因此,政府与非营利组织会计通常更多地关注经济资源如何获取和使用情况,以提高经济资源的使用效率,而不是确定净利润或每股收益。

2. 经济资源来源

政府与非营利组织和营利性企业组织之间,有着不同的经济资源来源。对企业而言,经济资源最典型的非债务来源是投资者的投资和物品或服务的销售收入。由于企业强调利润决定,因而企业会计通常要对投入资本和销售收入进行严格区分。政府与非营利组织经济资源主要来源于政府部门资助、私人及机

构的捐赠以及向服务对象收取的服务费收入等。政府与非营利组织提供的有些物品或服务具有垄断性，没有公开市场对其价格进行客观评定，因此通常以“成本补偿”作为基础进行定价。由于政府与非营利组织不以获取营利为目的，不需要确定业务运营的净收益，因此不需要对各种经济资源来源进行非常明确的分类。

3. 经济资源使用和控制

在市场上，消费者提供经济资源，企业相应地提供产品或服务，这两者之间所形成的直接对应关系，就决定了企业应当提供产品或服务的类型和质量。如果企业向消费者提供的物品或服务不能获利，就会调整生产或退出市场竞争。因此，在自由竞争市场上，获取盈利的动机和盈利指标本身就构成了一个对企业经济资源使用和控制机制。相比之下，对政府与非营利组织提供的物品或服务，通常没有公开市场的供需关系来测定其价值，而且资源提供者与物品或服务的消费者之间几乎没有关联，因此不能通过市场价格对政府与非营利组织使用经济资源形成有效的制约机制。政府与非营利组织经济资源使用需要独特的控制程序，需要按照资源提供者或其代表限定用途分配，将资源用于特定目的或用途，而不能挪作他用。这使政府与非营利组织特别注重会计在预算控制、基金管理以及财务控制中的应用。

4. 财务受托责任

在营利性企业组织中，所有者向企业主体投入资金，其目的在于期望通过企业的经营活动获取最大限度的回报，所有者与企业之间形成了紧密的利益关系。因此，企业主要对其所有者承担财务受托责任，其财务重点主要在于如何实现利润最大化目标。政府与非营利组织的财务受托责任通常是指由于资源提供者将资源转移给组织管理当局而产生的一种责任关系，它是政府与非营利组织所承担的向社会公众提供物品或服务的责任，受托责任的范围较为广泛。政府与非营利组织不仅要向资源提供者承担受托责任，还要向其服务对象等相关各方承担受托责任，这种受托责任不仅表现为经济或财务责任，而且还包括政治、文化、社会等方面的责任。政府与非营利组织受托使用经济资源，应对资源使用的经济性、有效性和使用效果负有责任，其财务重点包括依从预算、有效使用经济资源和资本保全等方面。

5. 业绩评价

营利性企业组织的目标是为了获取利润，企业的经营活动都是围绕着如何实现利润最大化目标进行的，所以净利润或每股收益等盈利指标自然就成为了企业经营业绩评价的主要标准，管理者的报酬也是根据企业的利润水平确定的。

政府与非营利组织的运营业绩反映其财务受托责任履行情况及其结果，但它们不以获取盈利为目的，没有追求利润的动机，其运营和财务决策基本上都不是从获利角度作出的。因此，盈利水平既不是有效的业绩评价指标，也不能成为自动的规范和制约机制，对政府与非营利组织进行业绩评价是相当困难的。所以，要保证政府与非营利组织的经济资源被有效利用，就有必要采用其他业绩衡量标准和控制方式，既要包括财务指标，也要包括非财务指标。而且，政府与非营利组织管理者的报酬也要依据组织运营效率的高低而不是盈余水平来确定。

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概念

政府与非营利组织会计是与企业会计相对应的一个会计学分支，它是用于确认、计量、记录和报告为社会公众和经济组织提供公共物品或服务、不以获取盈利为目的的组织的财务收支活动及其履行受托责任情况的会计系统。由于政府与非营利组织都属于广义上的非营利组织，所以在西方国家又将其称为非营利组织会计，而我国一般则包括预算会计和民间非营利组织会计。

二、政府与非营利组织会计的特征

由于政府与非营利组织处于独特的运行环境中，因此与营利性企业会计相比，政府与非营利组织会计在许多方面都具有其较为显著的特征，具体如下：

（一）基金会计与预算控制

与营利性企业组织相比，政府与非营利组织没有剩余要求权，其所提供的公共物品或服务不存在竞争性市场的制约，因而这种情况下很难明确地制定管理者的业绩评价标准。因此，政府与非营利组织的利益相关者只能通过权力机构（例如各级议会或人大、理事会）中选举代表和对管理决策施加适当限制的方式来确保政府与非营利组织以合法和适当的行为取得和使用资源，但并不像企业那样谋求资本的增长或保持。为实现目标，政府与非营利组织会计广泛地使用基金会计和预算控制来替代营利性企业组织的供求和利润控制措施。

基金是指一个拥有自我平衡账户体系的会计主体，用以记录现金和其他财务资源、相关负债、剩余权益或余额及其变动情况。基金账户的设置应便于遵循特定的法规要求、限定条款和约束条件来开展活动并实现一定目标。政府与

非营利组织会计的显著特征是将会计科目划分成多种基金主体，它们可以分成可支用基金（或政府基金）和不可支用基金（或权益基金）两大类。每一种基金主体都与该组织委托契约所规定的某一种特定公共物品或服务有关，但立法机构或理事会通常会限制基金的使用和基金间的转移。政府与非营利组织会计通过设立基金主体来控制具有时间限制和用途限定的资源，防止管理当局将各种基金混合在一起使用，确保并证明政府与非营利组织遵守了法律和管理要求，以解脱受托责任。尽管所有的政府与非营利组织都在某种程度上对基金进行了划分，但政府对基金的划分则更为严格。基金会计的使用对政府与非营利组织会计基本前提产生了重要影响。

政府与非营利组织用预算替代了其所缺乏的市场规则，以实施必要的控制。预算是非营利组织的年度财务收支计划，也是政府与非营利组织取得和使用财务资源的主要依据，发挥着重要的作用。预算由各级议会或人大、理事会机构负责审批，对管理当局在各方面的活动作出了详细专门的指导。预算执行情况的信息提供了评价管理当局的受托责任的基准。详细预算的编制和审批以及将预算纳入政府会计系统，有助于确保政府行为能够符合利益相关者的期望。作为可用于该年度有关项目的款项，经批准的逐项拨款都记入相应的会计账簿中。由于政府基金的用途是有限制的，为了避免某一账目上的支出超过拨款限额，政府与非营利组织设置了保留支出科目进行控制。政府与非营利组织会计的这一特征将确保各级议会或人大、理事会机构的意愿不会因执行差错或执行意图而受到阻挠。在政府与非营利组织中，预算和会计是紧密联系在一起的，它们在说明和解脱受托责任方面是相互促进和相互补充的。

尽管政府与非营利组织在从事的商业活动中采用企业型会计（如电力设施），但在其从事的其他活动中，其会计的发展和营利性企业组织存在着明显的差别。政府与非营利组织会计的计量重点是可支用的财务资源，在可支用基金主体中核算，并由预算和拨款程序来实现。这种对基金会计和预算控制的强调使政府与非营利组织会计更像是营运资金变动或者现金流量分析，而不像企业会计那样把确定净利润作为最终的考虑目标。

（二）会计基本前提

在会计基本前提方面，政府与非营利组织会计除了在货币计量上和营利性企业组织相同或相似外，其他方面都存在着独特之处，具体如下：

（1）会计主体是与基金或非基金主体而不是整个组织相关，整个组织称为“报告主体”。

（2）持续经营只和政府与非营利组织中所涉及的商业活动或自收自支活动