



普通高等教育“十五”国家级规划教材



21世纪高等院校会计专业主干课系列

政府与非营利组织 会计

赵建勇 主 编
戚艳霞 副主编

Governmental and
Nonprofit Accounting

复旦大学出版社



普通高等教育“十五”国家级规划教材



21世纪高等院校会计专业主干课系列

政府与非营利组织 会计

赵建勇 主编
戚艳霞 副主编

Governmental and
Nonprofit Accounting

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府与非营利组织会计/赵建勇主编. —上海:
复旦大学出版社, 2005. 5
(复旦博学·21世纪高等院校会计专业主干课系列)
ISBN 7-309-04458-4

I. 政… II. 赵… III. 单位预算会计-高等学校-
教材 IV. F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2005)第027505号

政府与非营利组织会计

赵建勇 主编

出版发行 复旦大学出版社

上海市国权路579号 邮编 200433

86-21-65118853(发行部) 86-21-65109143(邮购)

fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 王联合

总编辑 高若海

出品人 贺圣遂

印刷 上海浦东北联印刷厂

开本 787×1092 1/16

印张 28 插页 2

字数 647千

版次 2005年5月第一版第一次印刷

印数 1—5 100

书号 ISBN 7-309-04458-4/F·983

定价 39.00元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

A large, faint watermark of the Fudan University seal is centered on the page. The seal is circular and contains the Chinese characters '復旦大學' (Fudan University) in the center, with '1905' at the bottom. The outer ring of the seal contains the motto '博學而篤志，切問而近思' (Study widely and be firm in your will, ask questions earnestly and think closely).

“博學而篤志，切問而近思。”

（《論語》）

博曉古今，可立一家之說；
學貫中西，或成經國之才。

主编简介

赵建勇 上海财经大学会计学院教授，博士，博士生导师。国家财政部会计准则委员会会计准则咨询专家。上海市人民代表大会常务委员会立法和咨询专家。美国芝加哥伊利诺大学高级访问学者。国家教育部优秀青年教师。上海市高校优秀青年教师。上海市曙光学者。独立编、译、著教材和专著5本，主译教材1本，参编各类书籍6本。发表论文50余篇。主持并完成国家级和省部级课题5项。主讲《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》和《政府与非营利组织会计》课程。



前 言

本书是普通高等教育“十五”国家级规划教材,主要供会计学专业本科学生使用,也可供会计学专业研究生或专科学生、财政学专业或其他财经类专业本专科学生或研究生使用。在职财会人员尤其是在职预算会计或政府与非营利组织会计人员在业余专业进修提高时也可使用本教材。

本教材在编写时遵循以下两个指导思想:

1. 在内容上全部介绍美国的现行政府与非营利组织会计。这样处理的原因主要是:(1)由于政治、经济和财政、预算体制以及历史发展等方面的差异,美国的政府与非营利组织会计与中国的预算会计差别较大,目前几乎不大可能将两者完全融合在一起,编写出一本中外通用的政府与非营利组织会计教材。(2)目前,中国的预算会计正在不断地进行改革,其中有不少地方正考虑借鉴美国政府与非营利组织会计的做法。目前,中国也有相关人士提出应当将我国的预算会计改称为政府与非营利组织会计,以准确反映该类会计的本质内容。(3)有关中国预算会计的教材,目前在市场上已经有很多。但系统地介绍美国政府与非营利组织会计的教材却非常少。因此,作为一种知识的补充,本教材集中精力,全面系统地介绍美国的政府与非营利组织会计。

2. 理论与实务相结合,同时注重理论阐述和实务举例。这样处理的原因主要是:与营利性企业会计一样,政府与非营利组织会计发展至今,也是既有理论依据,又存在着丰富的实务内容。而且,政府与非营利组织会计的有关理论与实务内容,既与营利性企业会计有相同或相似之处,也与营利性企业会计存在着较大的差异。这也是会计可以区分为营利性企业会计与政府与非营利组织会计两大类的主要原因。为使学生能全面掌握政府与非营利组织会计的基本内容,作为知识介绍型的《政府与非营利组织会计》教材,应尽可能将理论阐述和实务举例紧密结合在一起。学生在学习完本教材之后,可以比较随意地再考虑进一步增加理论知识,或进一步增加实务知识。

本教材共分 16 章。第一章为政府与非营利组织会计概述。该章对政府与非营利组织会计作一总括的描述。第二章至第十三章为政府会计篇。该部分内容全面系统地介绍

政府会计的主要理论与实务。第十四章至第十六章为非营利组织会计篇。该部分内容全面系统地介绍非营利组织会计的主要理论与实务。在编写本教材时,我们主要参考了由 Freeman 和 Shoulders 合写的 *Governmental and Nonprofit Accounting—Theory and Practice* (7th Edition) 一书,以及由 Wilson 和 Kattelus 合写的 *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities* (13th Edition) 一书。

本教材由上海财经大学会计学院教授赵建勇博士任主编,上海财经大学博士研究生戚艳霞任副主编。赵建勇编写第一章至九章,上海财经大学会计学院硕士研究生余宇莹编写第十章,游伟和束晨明编写第十一章,王涟仪和夏文艳编写第十二章,上海财经大学会计学院博士研究生戚艳霞编写第十四章至第十六章、张国生编写第十三章。最后,赵建勇对本书作了总纂。

我们建议,教师在选用本教材开展教学活动时,为使学生对中国的预算会计有一个初步的了解,可以同时选择由本书编者赵建勇编著的高等院校会计学专业方向选修课教材《预算会计》(上海财经大学出版社 2003 年 5 月第 1 版)一书,作为补充阅读材料。

由于我们的学识和时间有限,因此,本书很可能会存在不足或疏漏,恳请读者以任何方式随时向我们提出批评和建议。我们初步设想,在有机会对本书进行修订时,我们将在本教材中同时纳入美国的政府与非营利组织会计、中国的预算会计以及国际会计师联合会制定发布的国际公共部门会计准则。届时,本书的内容将更加全面和充实。

编者

2005 年 3 月

目 录

第一章 政府与非营利组织会计概述	1
【学习目标】	1
第一节 政府与非营利组织的类型和特征	1
第二节 政府与非营利组织的运行环境	3
第三节 政府与非营利组织会计的组成体系	5
第四节 政府与非营利组织会计和财务报告的目标	6
第五节 政府与非营利组织会计和财务报告的特征	8
第六节 政府与非营利组织会计和财务报告准则的权威来源	13
【本章小结】	16
【关键概念】	17
【复习思考题】	17
第二章 政府会计和财务报告的原则	19
【学习目标】	19
第一节 政府活动的种类	19
第二节 政府会计和财务报告的原则	20
【本章小结】	37
【关键概念】	37
【复习思考题】	38
第三章 政务基金收入会计	39
【学习目标】	39
第一节 政务基金收入的概念和确认	39
第二节 政务基金收入的分类和核算	42
【本章小结】	64
【关键概念】	65

【复习思考题】	65
【练习题】	66
第四章 政务基金支出会计	70
【学习目标】	70
第一节 政务基金支出的概念和确认	70
第二节 政务基金支出的分类	71
第三节 政务基金支出的会计程序	76
【本章小结】	86
【关键概念】	87
【复习思考题】	88
【练习题】	88
第五章 政务基金预算和预算会计	91
【学习目标】	91
第一节 预算的概念和作用	91
第二节 政务基金支出预算方法	94
第三节 政务基金预算的编制和执行	101
第四节 政务基金预算会计与预算报告	104
【本章小结】	114
【关键概念】	115
【复习思考题】	115
【练习题】	116
第六章 普通基金和特种基金会计	118
【学习目标】	118
第一节 普通基金与特种基金的概念和计量重点	118
第二节 普通基金会会计示例	120
第三节 特种基金联立财务报表	143
【本章小结】	147
【关键概念】	148
【复习思考题】	148

【练习题】	148
第七章 资本项目基金会计	153
【学习目标】	153
第一节 资本项目基金的概念与运行	153
第二节 资本项目基金会计示例——项目年末尚未完工	158
第三节 资本项目基金会计示例——项目完工	166
第四节 资本项目基金联立财务报表	171
【本章小结】	172
【关键概念】	173
【复习思考题】	173
【练习题】	174
第八章 偿债基金会计	176
【学习目标】	176
第一节 偿债基金的概念与运行	176
第二节 分批偿还债券偿债基金会计示例	181
第三节 特种税偿债基金会计示例	184
第四节 偿债基金的其他会计问题	189
第五节 偿债基金联立财务报表	194
【本章小结】	195
【关键概念】	196
【复习思考题】	196
【练习题】	197
第九章 普通资本资产、普通长期负债和永久基金会计	199
【学习目标】	199
第一节 普通资本资产会计	199
第二节 普通长期负债会计	211
第三节 永久基金会计	217
第四节 基金间和非基金间交易会计举例	220
【本章小结】	223

【关键概念】·····	223
【复习思考题】·····	223
【练习题】·····	224
第十章 企业基金会计 ·····	226
【学习目标】·····	226
第一节 企业基金会计概述·····	226
第二节 企业基金会计示例·····	232
第三节 企业基金联立财务报表·····	247
【本章小结】·····	250
【关键概念】·····	251
【复习思考题】·····	251
【练习题】·····	251
第十一章 内部服务基金会计 ·····	253
【学习目标】·····	253
第一节 内部服务基金会计概述·····	253
第二节 内部服务基金会计释例·····	255
第三节 内部服务基金联立财务报表·····	261
【本章小结】·····	264
【关键概念】·····	264
【复习思考题】·····	264
【练习题】·····	264
第十二章 受托基金会计 ·····	266
【学习目标】·····	266
第一节 受托基金概述·····	266
第二节 代理基金会计·····	267
第三节 信托基金会计·····	272
【本章小结】·····	289
【关键概念】·····	290
【复习思考题】·····	290

【练习题】	291
第十三章 政府基本财务报表	295
【学习目标】	295
第一节 基金财务报表	295
第二节 政府层面财务报表	309
【本章小结】	321
【关键概念】	321
【复习思考题】	321
【练习题】	322
第十四章 私立非营利组织会计	324
【学习目标】	324
第一节 私立非营利组织的会计准则	324
第二节 私立非营利组织的财务报表	326
第三节 私立非营利组织会计核算释例	336
【本章小结】	342
【关键概念】	342
【复习思考题】	342
【练习题】	343
第十五章 高等院校会计	345
【学习目标】	345
第一节 公立高等院校的会计准则	345
第二节 公立高等院校的财务报表	346
第三节 公立高等院校会计核算释例	353
第四节 私立非营利高等院校的财务报表	363
【本章小结】	367
【关键概念】	368
【复习思考题】	368
【练习题】	369

第十六章 医疗保健组织会计	373
【学习目标】.....	373
第一节 公立医疗保健组织的会计准则.....	373
第二节 公立医院会计释例.....	378
第三节 私立非营利医院的财务报表.....	386
【本章小结】.....	390
【关键概念】.....	391
【复习思考题】.....	391
【练习题】.....	392
附录 各章练习题参考答案	394

第一章

政府与非营利组织会计概述

政府与非营利组织会计是区别于营利性企业会计的会计学两大分支之一。本章对政府与非营利组织会计作一概述,其中包括政府与非营利组织的类型和特征、政府与非营利组织的运行环境、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和财务报告的目标、政府与非营利组织会计和财务报告的特征、政府与非营利组织会计和财务报告准则的权威来源。通过本章学习,学生可以对政府与非营利组织会计有一个总括概要的了解。

【学习目标】

通过本章学习,学生应当能了解并掌握:

- 政府与非营利组织的类型和特征
- 政府与非营利组织运行环境的特殊性
- 政府与非营利组织会计的组成体系
- 政府会计和财务报告的目标
- 非营利组织会计和财务报告的目标
- 政府与非营利组织会计和财务报告的特征
- 政府与非营利组织会计和财务报告准则的权威来源

第一节 政府与非营利组织的类型和特征

一、政府与非营利组织的类型

政府与非营利组织的类型是很多的。在美国,政府有联邦政府、州政府和地方政府三个层次,它们的职能多种多样。美国最近关于政府的一个调查报告显示:除了联邦政府和50个州政府之外,美国还有87 400多个地方政府单位。这87 400多个地方政府单位由3 040多个县、19 370多个市、16 620多个镇、13 720多个独立学区和34 680多个特区政府组成。

在美国,政府可分为两类:一类为一般目的政府,另一类为特种目的政府。其中,一般目的政府如州政府、县政府、市政府和镇政府。该类政府向当地居民提供很多种类的服

务,例如,提供警察和消防、卫生设施、道路和桥梁、健康和福利等服务。特种目的政府如独立学区、公立高等院校和特区等。该类政府仅提供一种或有限的几种服务,例如,提供教育、水土保持、防火、供水等服务。按照州法律的规定,特种目的政府有权征税,或从其他渠道取得收入,以为它们提供的服务筹集资金。

在美国,非营利组织的类型也多种多样,职能更是五花八门。这些非营利组织主要以包括高等院校、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,美国的非营利组织估计至少有几十万家,多则在一百万家以上。

二、政府与非营利组织的特征

与营利性企业组织相比,政府与非营利组织的特征主要表现在以下几个方面:

- (1) 建立和运行的目的不在于营利,并且一般不需要交纳所得税。
- (2) 由委托人或选举人共同拥有,不存在可以出售或转让的权益份额。
- (3) 财务资源的提供者不一定可以直接或按比例收到相应的服务或货品。

(4) 重要的运行政策由选举人或相应的权力机构如州立法委员会、市议会、医院理事会通过投票表决来制定。选举人或相应权力机构的成员可以是兼职的,它们有着不同的背景、观念、才能和兴趣。

政府和非营利组织之所以存在,是因为公民需要它向其提供公共产品或公共服务,而这些公共产品或公共服务大多数不可能由营利性企业在有利可图的前提下来提供。政府与非营利组织在向公民提供公共产品或公共服务时,通常不考虑成本能否从其收费中得到补偿,或者费用的支付者是否从中受益。由于公民认为由政府和非营利组织提供的公共产品或公共服务非常重要,因此,政府与非营利组织在向公民提供公共产品或公共服务的过程中,受到公民或由公民选举或任命产生的权力机构的严格监督。

政府组织与营利性企业组织相比更具有鲜明的特点。政府的权力来自于公民。公民通过选举程序将权力委托给政府。这种权力可以区分成行政权、立法权和司法权三种,三种权力相互独立,又相互牵制。政府的行政活动受到立法部门的限制。政府的行政活动和立法活动又受到司法部门的限制。在联邦体制下,州和地方政府受到更多的限制。上一级政府鼓励或要求下一级政府开展某些活动,并通过实施政府间补助和津贴制度向下一级政府提供相应的资金支持。政府间补助和津贴制度要求下一级政府向提供资金的上一级政府负责,同时,还要向市民负责。各级政府的收入最终都来自于纳税人。政府向纳税人征税是强制性的,纳税人在接受何种由政府提供的服务以及接受该种服务的程度上没有多大的选择余地。

三、政府与非营利组织的重要性

政府与非营利组织在社会政治和经济生活中发挥着重要的作用。公民和各种经济组织每时每刻都在消费各种各样的物品和服务,如食品、住房、服装、交通、安全、健康、文化、环境等。在这些物品和服务中,有不少是由政府与非营利组织提供的。例如,公共道路、绿化和水环境、公安巡逻、基础教育乃至高等教育、健康保健和娱乐、水电和煤气等,都主要是由政府与非营利组织提供的。每时每刻,公民和各种经济组织都离不开政府与

非营利组织向其提供的公共产品。相比较而言,营利性企业向公民提供的物品可称为私人产品。政府与非营利组织之所以重要,就是因为由它们所提供的公共产品,是为社会公众所普遍需要的,是不可缺少的。

近年来,政府与非营利组织得到了长足的发展。目前,政府与非营利组织已成为社会政治和经济生活中的一支重要力量。在美国,政府与非营利组织的支出已经超过了美国经济总支出的三分之一。无论是从绝对数来说,还是从相对数来说,投入到政府与非营利组织的财力和人力资源的总数都是巨大的。随着政府和非营利组织的日益扩大和复杂化,近年来,政府和非营利组织与独立会计师事务所之间签订的审计和咨询业务的数量也大大增加。为此,在美国的注册会计师统一考试中,有相当部分的试题是关于政府和非营利组织会计的内容。

第二节 政府与非营利组织的运行环境

一、政府与非营利组织和营利性企业组织运行环境的相似性

政府与非营利组织的运行环境在许多方面与营利性企业组织非常相似。举例来说,这些相似性可以有:

(1) 它们都是同一经济体系的不可分割的组成部分,都需要使用财务、资本和人力资源来实现自己的目的。

(2) 它们都需要取得稀缺资源并将取得的稀缺资源转化为各自提供的产品或服务。

(3) 它们的财务管理过程相似,它们都需要建立有效的信息系统,会计系统是其中不可分割的一个组成部分,从而为管理层、权力机构和其他有关方面及时地提供相关的信息,以便他们对稀缺资源的使用进行计划、指导、控制和评价。

(4) 由于资源的稀缺性,它们都需要采用成本分析及其他控制和评价的技术,以确保资源使用的经济性、效率性和效益性。

(5) 在有些情况下,它们提供的产品也相似。例如,政府和营利性企业都可能拥有并经营交通运输系统、卫生保健服务以及电力和煤气设施。

二、政府与非营利组织运行环境的独特性

尽管政府与非营利组织的运行环境在许多方面与营利性企业组织具有相似性,但政府与非营利组织的运行环境同样在不少方面与营利性企业组织存在着相当的差别。这些差别主要表现在组织目标、财务资源的来源、管理和控制等方面。

(一) 组织目标

获取利润是营利性企业组织的目标。但政府与非营利组织的目标则是在其财力允许的范围内向公民提供尽可能多的产品或服务。政府与非营利组织通常按年编制预算,也即财力通常按年运行。每年,政府与非营利组织都会尽可能多地去筹集可用的资源,然后

把这些资源全部都花费在其公民身上。政府与非营利组织每年尽可能多地去筹集可用资源的目的,是为了能够向其公民提供更多更好的产品或服务,而不是为了增加组织自身的财富。而营利性企业组织则不同,它们尽可能多地去筹集可用资源的目的,是为了增加其自身的财富。由于政府与非营利组织的存在是为其公民的利益而耗用持有的资源,因此,其财务管理的重点是财务资源的取得和使用,而不是净利润或每股收益。

(二) 财务资源的来源

对营利性企业而言,财务资源典型的非债务来源是所有者的出资以及销售产品或服务的收入。但这些都不是政府与非营利组织财务资源的主要来源。

政府单位财务资源的主要来源是税收收入。除此之外,还有收费收入、罚款和没收收入等。从其他政府单位取得的补助收入和共享收入也是州和地方政府的重要收入来源。非营利组织财务资源的来源视不同的非营利组织而有所差异。宗教组织和慈善组织通常依赖于捐赠收入,虽然它们也可能会有其他的收入来源。一些高等院校主要依靠捐赠收入和信托基金的收益来维持运行,而另一些高等院校则主要依靠州政府的拨款、联邦和州政府的补助以及学杂费收入来维持运行。医院通常向其病人收费,并将收费收入作为其重要的收入来源,虽然很少有医院会完全依据病人的支付能力来接收病人。也有些医院则大量依靠捐赠、联邦和州政府的补助来维持运行。在上述政府与非营利组织的收入来源中,税收收入是政府通过征税特权强制取得的财务资源,各种收费收入通常直接以提供产品或服务的成本为基础而不考虑获取盈利,捐赠收入是社会为表示向政府与非营利组织所提供的公共产品或服务的支持而无偿向政府与非营利组织提供的财务资源。

由于政府与非营利组织不需要确定业务活动的净收益,因此,也就不需要像营利性企业组织那样对投入资本和业务活动中产生的收入进行区分。对于政府与非营利组织来说,1美元,无论是通过征税、接受捐赠、收取费用、出售资产、贷款或其他什么方式取得的,都是一项可以使用的财务资源。

(三) 管理和控制

营利性企业向消费者提供的产品或服务如果不能获利就会被调整或退出市场。在营利性企业和消费者之间,营利性企业向消费者提供产品或服务,与此同时,消费者向营利性企业提供相应的财务资源,两者之间存在着直接的对应关系。这种直接的对应关系,在本质上就决定了营利性企业应该向消费者提供的产品或服务的类型和质量。如果营利性企业的管理人员反应迟钝或不负责任,那么,营利性企业就会被迫退出市场。因此,在自由竞争的市场经济中,对营利性企业来说,营利动机和利润指标构筑了一个自动的分配和规范机制。

政府与非营利组织不存在营利动机,也没有利润测试指标。政府可以通过强制征税取得相应的财务资源。政府与非营利组织向消费者提供的许多产品或服务是独一无二的,具有垄断性。许多消费者在获取政府与非营利组织提供的产品或服务时,不需要付费或只需要象征性地付一部分费用。这些消费者无法用“货币选票”来表示他们对政府与非营利组织提供的产品或服务的满意程度。政府与非营利组织向公民提供的许多产品或服务没有公开的市场价值,也不存在与消费者之间的直接等价的交换关系。因此,营利动机