

政府 与非盈利组织 会计导论

*Introduction to
Governmental
and Not-For-Profit Accounting*

原书第4版

(美) 约瑟夫·R·拉扎克 (Joseph R. Rازek)
新 奥 尔 良 大 学
戈登·A·霍布 (Gordon A. Hosch) 著
新 奥 尔 良 大 学
马丁·艾夫斯 (Martin Ives)
纽 约 大 学

张志超 蔡方 郭玲 等译



会计教材译丛

政府 与非盈利组织 会计导论

*Introduction to
Governmental
and Not-For-Profit Accounting*

原书第4版

约瑟夫·R·拉扎克 (Joseph R. Razek)
新 奥 尔 良 大 学
(美) 戈登·A·霍布 (Gordon A. Hosch) 著
新 奥 尔 良 大 学
马丁·艾夫斯 (Martin Ives)
纽 约 大 学

张志超 蔡方 郭玲 等译



机械工业出版社
China Machine Press

政府单位和非盈利组织的会计工作应该遵循哪些会计法规、条例、准则？在这些法规、条例、准则约束下如何形成社会和会计主体需要的会计方法与会计惯例？政府单位和非盈利组织如何有效地开展会计工作？

这些，是国际社会的探讨话题，也是中国目前亟待完善的一个领域，更是本书关注的重点。作者不仅专门论述了那些指导其政府会计工作的美国国家会计当局公布的有关法律、公告、条例的内容及实务，而且用大量、详细的说明与评论对相应的知识进行了深化和拓展。每章章尾所附的各种各样的习题，既能检验读者学习的效果，同时还旨在启发读者深思：在不同的环境下，政府单位和非盈利组织如何开展会计工作？

读者对象：高校财政专业、会计及非会计专业学生；受雇于政府与非盈利组织的人员；希望了解政府与非盈利组织的会计与财务报告惯例的人员；准备参加公务员考试的人员。

Simplified Chinese Edition Copyright © 2002 by PEARSON EDUCATION NORTH ASIA LIMITED and CHINA MACHINE PRESS.

Introduction to Governmental and Not-For-Profit Accounting.

By Joseph R. Razek, Gordon A. Hosch, Martin Ives.

Copyright© 2002 by Prentice-Hall, Inc.

All rights reserved.

Published by arrangement with the original publisher, Pearson Education, Inc., publishing as Prentice Hall.

This edition is authorized for sale only in the People's Republic of China(excluding the Special Administrative Region of Hong Kong and Macau).

本书封面贴有Pearson Education（培生教育）出版集团激光防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。

本书版权登记号：图字：01-2002-5792

图书在版编目(CIP)数据

政府与非盈利组织会计导论/（美）拉扎克（Razek, J. R.）等著；张志超等译。—北京：机械工业出版社，2003.2

（会计教材译丛）

书名原文：Introduction to Governmental and Not-For-Profit Accounting

ISBN 7-111-11523-6

I. 政… II. ①拉… ②张… III. 单位预算会计-教材 IV. F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字（2003）第001114号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037）

责任编辑：石美华 版式设计：赵俊斌

北京忠信诚胶印厂印刷·新华书店北京发行所发行

2003年3月第1版第1次印刷

889mm × 1194mm 1/16 · 32印张

定价：65.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

前 言

ACCOUNTING

本书是阐释政府与非盈利组织会计理论与方法的初级教科书，虽然重点讲述的是政府单位方面的内容，但在不同程度上涉及到其他非盈利组织。

本书在内容组织与结构安排上考虑了大量不同类型读者的使用要求。例如，只对一般州和地方政府会计活动感兴趣的读者，可以跳过涉及联邦政府、非盈利组织、卫生保健主体以及学院与大学会计问题的有关章节。对非盈利医院会计活动感兴趣的读者，可以集中精力研读与非盈利组织和卫生保健主体会计问题有关的章节。未学过基础会计课程的公共行政管理专业的学生，应该从单独阐述会计基础的本书的最后一章开始，然后有选择地继续学习涉及政府或其他非盈利组织会计问题的章节。

由于本书与教学灵活性这一宗旨相一致，因而还可供那些打算加强其收集财务信息和报告财务信息能力的读者使用；他们可以通过解答各章章末安排的问题与案例并完成练习题与应用题来提高这种能力。那些更多地对会计理论方法感兴趣的读者，可以忽略书中对会计分录与财务报告进行详细陈述的部分，而把精力集中放在本书的概念性内容、分析性内容以及综合例题、案例、练习题以及应用题方面。

为使本书在使用上具有更大的灵活性，大部分章节自成独立版块，各版块教学内容则形成可分离的学习单元。这样，指定一两节学习内容即可作为一个专题用于课堂讨论，而全章内容也可被指定用于其他类型的研讨活动。

鉴于本书具有的内在灵活性，它可供以下各主要读者群体使用：

1. 非主修会计专业学生（如主修行政管理学的学生），这些人可能希望对一般的、政府的、非盈利组织的和卫生保健组织的会计核算和财务报告的基础知识有所理解。
2. 打算用不到一学期时间学完政府与非盈利组织会计基准知识的会计专业学生。
3. 打算用一个学期时间学完政府与非盈利组织会计基准知识的会计专业学生。本书能为他们研讨与政府、非盈利组织有关的议题提供良好的基础。
4. 受雇于政府与非盈利组织的人员，这些组织包括联邦政府、卫生保健主体、学院与大学和非国有的卫生与福利组织。
5. 准备参加公务员考试的人员。
6. 准备参加注册会计师（Uniform Certified Public Accountant）与注册政府财务主管（Certified Government Financial Manager）考试的人员。
7. 出于个人目的，希望了解政府与非盈利组织的会计与财务报告惯例的人员。

为了方便地转入内部基金会会计，我们在第2章对单个基金的财务报表进行了概念性分析。在这种分析的基础上，本书对影响各类基金的交易活动展开了充分讨论。

本版新特点

在本版中，我们增加了一些重点研究领域的知识内容并且增补了新的应用题与练习题，这些应用题与练习题有些直接取材于历年的CPA试卷。为了增加本书在使用上的灵活性，我们也增补了一些富有观念挑战性的职业道德案例。有些章节中加入了简明阅读材料和一些小案例，前者有助于说明在特定的现实环境中如何去应用有关知识，后者则有助于引导读者关注需要进行思考判断的现实问题，并提供课堂讨论话题。

本书本版所有章节都进行了更新，以便反映那些会计标准制定机构就政府与非盈利组织就会计与财务报告方法新近所做出的重大调整。我们对那些将在本书出版后生效的会计方法变更以及在写作过程中进行过讨论的预期变更，均给予了适当的关注。在这方面主要包括：政府会计准则委员会（GASB）的第31号公告（关于投资），第33号公告（关于非交换性交易）和第34号公告（关于基本财务报告）。此外，还包括财务会计准则委员会（FASB）的第116号公告（关于捐赠），第117号公告（关于非盈利组织财务报告），第124号公告（关于投资），以及经联邦会计准则顾问委员会主管批准的有关对联邦财务报告所做的最新的调整。

对于有关非盈利组织会计、卫生保健会计、学院与大学会计的章节内容，本版进行了重新编排与改写。在非盈利组织会计章节，加入了非国有卫生与福利组织和其他非盈利组织的内容，这些内容也是研究非盈利卫生保健机构、学院与大学的会计方法和财务报告的必要的知识铺垫。在“卫生保健组织会计”和“大学与学院会计”两章中，阐述了各自行业的一般会计准则以及对各自行业中政府与非盈利组织部分而言的在会计准则上的差异。在“卫生保健组织会计”一章中，通过典型的财务比率分析与行业内比较研究，把解释与分析医院的财务报表内容设置为一些新版块。这些版块与相关问题将激发学生在使用会计信息方面的兴趣，并引发其讨论如何使用会计信息的热情。

本版更新了关于州与地方政府财务报告的内容，包括新财务报告模式、财务报告主体和财务条件分析。

本版增补了一些新的事例，以便对租赁会计性质进行更为清晰的描述。另外，重写了养老信托基金版块的内容，以便反映GASB以更简明形式颁布的最新规定。最后，关于养老金成本与其他种类退休补贴的测算问题，本书也增补了额外的教学材料。

预算方面的内容也得到了更新。本版还讨论了平衡预算问题和某些州法律允许的例外情况。读者能够学会一套完整的为政府单位编制预算和控制报告的方法。我们根据这一章涉及的问题编制了一个案例，这对读者通过利用单独的应用题资料编制一个完整的预算有所裨益。这些应用题已经被写成计算机程序，只要具备额外数据和“假定条件”，利用设置的模版，就能进行类似问题的研究。

我们也改写了最后一章关于会计基准知识的内容，以便本书能更好地适用于公共行政管理专业和其他非会计专业的教学活动。所有的应用题都是新编写的，意在使学生容易掌握从交易分析到编写会计分录、过分类账、编制试算平衡表和财务报表以及结账各环节上的知识。

和第3版一样，本版收录了一些政府和其他单位公开发表的财务报表。运用真实财务报表，增加了本书在“实践活动”中的应用成分。

致谢

请允许我们向许多学生、同行、专业领域人士表示我们最真诚的谢意，他们阅读过本书并提出了修改建议。我们还要对以下各位表示特别感谢：

Mr. Thomas G. Amyot, College of St. Rose
Ms. Millicent Anderson, Jefferson Parish, Louisiana
Mr. Joseph Blythe, Governmental Accounting Standards Board
Ms. Lynne A. Burkart, KPMG LLP, New Orleans, Louisiana
Mr. Lindsay L. Calub, Duplantier, Hrapman, Hogan & Maher, LLP, New Orleans, Louisiana
Ms. Wendy Comes, Federal Accounting Standards Advisory Board
Ms. Joann Noe Cross, University of Wisconsin–Oshkosh
Mr. Hugh J. Dorrian, City of Columbus, Ohio
Dr. C. Willard Elliott, Consultant, Baton Rouge, Louisiana
Dr. Robert J. Freeman, Governmental Accounting Standards Board
Mr. John Hall, Department of Agriculture
Mr. Steven C. Hall, Widener University
Ms. Bambi Hora, University of Central Oklahoma
Mr. Kenneth J. Kleinschmidt, City of New Orleans, Louisiana
Mr. George Mihaly, Stark State College of Technology
Mr. Patrick Premo, St. Bonaventure University
Ms. Marguerite Russell, Clark County, Nevada
Mr. Kenneth Schermann, Governmental Accounting Standards Board

目 录

ACCOUNTING

前言	案例	35
	道德案例	35
	练习题	35
	应用题	38
第1章 非工商业组织会计导论	第3章 预算程序	
1.1 什么是会计?	3.1 预算法	47
1.2 非工商业组织从事会计核算与财务报告 的外部环境	3.2 预算的类型	47
1.3 会计信息的使用者	3.3 编制预算的方法	50
1.4 公认会计准则	3.4 编制预算	51
1.5 臻于完善的公认会计准则	3.5 预算信息的使用	69
1.6 政府会计中公认会计准则之层次体系	3.6 政府预算实务——以内华达州克拉克郡 为例	70
复习题	复习题	74
案例	案例	74
练习题	练习题	74
	应用题	77
第2章 政府会计中的基金	第4章 政府基金会会计循环—— 普通基金和特种收入基金：导论	
2.1 基金会会计的架构	4.1 基本的基金会会计系统	83
2.2 政府型基金和会计账户		
2.3 会计账户		
2.4 权益型基金		
2.5 信用型基金		
复习题		

4.2 更完善的会计系统	89	6.1 计量要点和会计基准	161
4.3 综合复习	97	6.2 偿债基金	162
复习题	100	6.3 政府会计实务——以俄亥俄州哥伦布市 为例	169
案例	100	6.4 资本项目基金	170
道德案例	101	6.5 政府会计实务——以俄亥俄州哥伦布市 为例	180
练习题	101	6.6 会计账户：一般固定资产账户	182
应用题	105	6.7 政府会计实务——以新奥尔良市为例	186
第5章 政府基金会会计循环——		6.8 会计账户——一般长期负债账户	186
普通基金和特种收入基金：特殊问题		6.9 政府会计实务——以新奥尔良市为例	190
5.1 财产税会计	113	复习题	192
5.2 预算会计	118	案例	193
5.3 基金间交易	123	道德案例	193
5.4 财政补贴会计	126	练习题	193
5.5 其他问题	127	应用题	197
5.6 年末财务报表	130	第7章 政府基金会会计循环——	
5.7 综合复习	130	权益型基金及养老信托基金	
5.8 政府会计实务——以路易斯安那州杰斐 逊教区为例	144	7.1 权益型基金：内部服务基金	207
复习题	147	7.2 政府会计实务——以俄亥俄州哥伦布市 为例	213
案例	148	7.3 权益型基金：企业基金	214
道德案例	149	7.4 政府会计实务——以俄亥俄州哥伦布市 为例	220
练习题	149	7.5 源于特种服务的特种税捐的使用	224
应用题	152	7.6 信用型基金：养老信托基金	224
第6章 政府基金会会计循环——			
偿债基金、资本项目基金和会计账户			

7.7 政府会计实务——以班地路市及东班地 路教区的雇员养老保障系统为例	233	焦点	
复习题	235	9.1 综合年度财务报告的主要组成部分	283
案例	235	9.2 报告主体	301
道德案例	236	9.3 中期财务报告	304
练习题	236	9.4 财务报告可靠性证书	307
应用题	239	9.5 审计报告	309
第8章 政府基金会会计循环—— 备用信托基金、不动本信托基金、代管 基金和特种税捐会计		9.6 当前的讨论焦点	310
8.1 信托型基金：备用信托基金	248	9.7 财务状况分析	322
8.2 政府会计实务——以路易斯安那州新 奥尔良市为例	251	复习题	323
8.3 信托型基金：不动本信托基金	252	案例	324
8.4 政府会计实务——以纽约州为例	259	道德案例	325
8.5 信托型基金：代管基金	260	练习题	325
8.6 政府会计实务——以阿拉巴马州伯明翰 市为例	264	应用题	327
8.7 特种税捐项目	265	第10章 联邦政府会计和报告	
复习题	267	10.1 联邦预算程序	336
案例	267	10.2 联邦政府会计与州和地方政府会计的 比较	338
道德案例	268	10.3 联邦会计中使用的基金类型	339
练习题	268	10.4 联邦会计准则	340
应用题	273	10.5 联邦机构会计循环	341
第9章 综合年度财务报告及当前的讨论		10.6 联邦机构使用的财务报表	347
		复习题	350
		案例	351
		练习题	351
		应用题	354
		第11章 非盈利组织会计	

11.1 非盈利组织的定义	358	第13章 大学与学院会计	
11.2 内部会计与对外报表——概述	359	13.1 近期情况和会计管理当局的规定	432
11.3 基金分类	359	13.2 大学与学院会计中使用的基金	433
11.4 财务报表	360	13.3 公立大学与学院的其他会计事项	443
11.5 捐赠	364	13.4 FASB第116号公告和第117号公告对 非盈利学院会计的影响	445
11.6 其他会计核算问题	368	13.5 公立大学与学院的财务报表	447
11.7 非盈利组织的交易和财务报告举例	371	13.6 非盈利大学与学院的财务报表	453
复习题	381	复习题	456
练习题	382	练习题	457
应用题	385	应用题	460
第12章 卫生保健组织会计		第14章 会计基础	
12.1 卫生保健服务的提供者	391	14.1 会计恒等式; 交易分析	466
12.2 公认会计准则的来源	391	14.2 权责发生制会计	471
12.3 医院使用的基金	392	14.3 应计、递延及摊销	472
12.4 普通基金的会计程序	393	14.4 记录交易: 借记和贷记	473
12.5 附加限制条件基金的会计程序	400	14.5 财务报表	484
12.6 财务报表	405	14.6 结账和其他事项	487
12.7 财务报表分析	413	复习题	491
复习题	417	练习题	491
案例	418	应用题	495
道德案例	418	译后记	499
练习题	419		
应用题	422		

ACCOUNTING

第 1 章

非工商业组织会计导论

学习目的

学完本章内容后，你应该能够：

- 阐述非工商业组织的基本特征
- 阐述非工商业组织会计核算与财务报告环境
- 阐述会计信息的不同使用者与使用方法
- 对“公认会计准则”（GAAP）做准确阐释
- 阐释“主体”、“配比”、“一致性”、“分期”等会计概念
- 阐述负责制定GAAP的不同会计当局的管辖权范围
- 描述政府会计主体的特征
- 阐述GAAP的分层体系及其意义

关于经济事件的核算与报告最早记录在古老岩洞的石墙上，而后逐渐演进，到目前已经发展到运用复杂财务记录并编制精深财务报告的地步。在这期间，会计方法除某些改变具有激变性质外，大部分变化则是演进性的。直到最近人们才非常关注政府和非盈利组织会计核算和报告的程序。这是因为在20世纪70年代，一些较大城市陷入财政“危机”，使得加强政府会计核算和财务报告的重要意义空前提高。在非盈利经济活动领域，健康保险业中第三方责任险的出现以及20世纪70年代迅速增长的通货膨胀，亦使人们对非盈利组织会计核算和财务报告中存在的某些问题产生了极大兴趣并加以关注。

政府和非盈利组织会计核算和财务报告中的问题更受关注的另一个原因是，人们逐渐了解到这些组织的财务报告是各方使用者评价它们业绩的手段。此外，财务报告通常是这些组织和选民之间的重要交流工具。

在本书中我们将简化一些术语的使用，如我们将用非工商业组织（nonbusiness organization）一词来表示政府部门和非盈利组织。这个词是财务会计准则委员会（FASB）¹首创并使用，尔后被广泛应用于各类会计文献中。

非工商业组织具有下列显著特点：

1. 可以从特定资金提供者那里获得相当数量的资金，这些提供者并不期望从其所提供的资金中获得大致成比例的补偿或经济利益。
2. 作为营运目标，其提供产品与劳务并不在于取得利润或利润等价物。
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。²

1.1 什么是会计？

会计（accounting）是“按照科学的方法，以货币单位记录、分类、汇总（至少部分地具有财务特征属性）的交易和事件，并藉此来解释交易与事件结果的艺术”。³注意这里“艺术”一词的使用。虽然从事会计工作要遵循一整套特定规则，但会计仍是一门艺术，因为在会计过程中采用何种方法、程序以及如何提供财务信息，最终取决于会计人员的决策。这里，会计人员类似于画家，后者在创作过程中遵循特定的色彩和透视法则的同时，最终是按照个人风格完成其作品的。

还可以用“专业分析者”（trained observer approach）理论⁴来定义会计。按照该理论，会计人员被视为训练有素的、能够以专门技巧分析并报告经济事件（交易）的分析家。此后，会计报表的不同使用者、决策人员据此采取行动，创造新的经济事件——会计师人员再对这些事件进行分析与报告，如此往返不已。

总之，会计是传递财务信息的过程。考虑到会计活动的有效性，会计人员必须按照既对使用者有用而又能让使用者理解的方法传递这些信息。

1.2 非工商业组织从事会计核算与财务报告的外部环境

非工商业组织是在与商业企业不同的经济、社会、法律以及政治环境中开展它们的业务。所以，人们对其披露的会计信息有不同要求，导致其会计核算和财务报告规范也不同。非工商业组织营运环境的特点主要反映在以下几

¹ FASB是制定会计规则的机构，属于非盈利组织。

² *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4—Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (Stamford, CT: Financial Accounting Standards Board, 1980), para. 6.

³ AICPA, *Accounting Terminology Bulletin No. 2*.

⁴ 有关这一理论的更为全面的讨论，见：Norton M. Bedford and Vahe Baladouni, “A Communication Theory Approach to Accountancy”, *Accounting Review* (October 1962), pp. 650-659.

个重要方面:

无法用收入计量工具来衡量其活动效率与有效性。工商企业的存在是为了提高它们所有者的财富。当工商企业从事某些社会活动时,它最终所关心的仍是使其收入最大化。由于收入是可量化的,并且能够用货币单位计量,因此成为评价工商企业营运效率与有效性之非常有用的方法。

然而,非工商业组织的存在是为选民提供服务。这些服务的价值常常不能用货币来衡量。比如,你能用货币单位计算被医疗救助队挽救的某一生命价值吗?另外,如果一家非工商业组织获得了利润,那么,人们就可能推测这家企业,要么没有提供充足的服务,要么向资源提供者索价过高或者课税过重。因此,对这类非工商业组织必须用其他方法来评价它们的有效性和效率。

缺乏目标的一致性。工商企业要想生存和发展,它的管理人员必须有一个中心目标,这个目标就是盈利。如果不盈利,工商企业就不可能存续。即使商业企业的管理人员对盈利的含义有不同看法,他们也很少否认利润本身的重要性。

另一方面,非工商业组织有许多目标——这些目标在服务的消费者和生产者之间具有不同的重要性。因此,对每一项活动所配给的资金量都是政治过程的函数,并且有关冲突也常常发生在这些组织的领导层中。

领导权连续性普遍缺失。当一家工商企业的某一高级管理者离任时,其位置通常由一位经过挑选的继任者来接替——该继任者至少最初会执行离任者的政策,政策的变化从本质上看将是逐步的和渐进式的。

然而,在一家非工商业组织中,特别是在政府部门中,当一位新的管理者上任时,该管理者通常会完全改变前任的政策,并很快建立新政策。此外,有时离任者竭力想办法使他们的继任者表现出无能,以便为他们官复原职铺平道路。这种领导权连续性的普遍缺失致使组织领导者很难完成所肩负的管理责任。

法律约束下进行多种业务决策。工商企业只提供那些它们认为能够增加它们收益的商品和服务,在此方面工商企业是不受约束的。通常,人们不能要求它们提供它们不情愿提供的商品和服务。同样,工商企业如果不能适应法律或社会环境,它们会自由地退出市场。在融资便利时,只要愿意接受贷款人和投资人的条件,它们也能举债营运。

非工商业组织,特别是政府部门向人们提供特定的劳务,是法律(特许权规定、宪章等等)的要求。比如,大多数城市的法律要求提供安全和消防保护,营运者绝不能出于成本考虑,或自认为居民不应该享受这类服务而拒绝提供。

在借款方面,非工商业组织也受到借款时机和借款额度的限制。在大多数的城市和州,对非工商业组织借款都有限制。此外,新债券发行必须得到选民同意,而且在许多情况下,还必须得到高级立法机关(如州立法机关)的批准。

由于这些因素,非工商业组织会计更加重视监督和合法性问题。非工商业组织会计是稳健的,其会计重点在于估计事前测算的资源数量(预算)是否能够满足人们提出的既定的服务水平要求。实际上,非工商业组织会计的职能,就是在既定资源约束和地方、州以及联邦法律的约束下,测定一个机构实现计划服务量的能力。

1.3 会计信息的使用者

通常而言,非工商业组织会计信息的使用者包括两类:一类是内部的,一类是外部的。外部使用者(external users)是不直接介入报告主体的营运活动的那些个人和机构。这些个人和机构包括:

1. 联邦政府——评估政府提供资源的使用效益和收集统计信息。
2. 债券评级机构——评估发行债券机构的信用度。
3. 选民——评估被选举的官员的业绩;媒体首先把这类信息传递给选民。
4. 州立法委员会——在本州的范围内监督各种政治势力的举动。
5. 潜在的投资者——评估税基的稳定性。

内部使用者 (internal users) 是直接介入报告主体的营运活动的那些个人或团体。这些个人或团体包括:

1. 项目监督人——评估项目的情况。
2. 主要的行政官员——评估组织执行部门的财务运作和效率情况。
3. 部门领导——评估下属业绩。
4. 市长和市议会——评估城市财政状况以及对附加资源需求的情况。
5. 内部审计官——评估财政有效性并实施监督。

1.4 公认会计准则

公认会计准则⁵ (generally accepted accounting principles, GAAP) 被定义为:

对以下事项达成的共识, 即在特定时间内, 通过财务核算, 确定哪些经济资金和经济责任应当记录为资产和负债; 在资产和负债的变化中哪些应当记账; 当这些变化应当被记录时, 资产、负债及其变化应当怎样计量; 什么样的信息应当被披露以及怎样披露; 哪些报表应当被编制。

公认会计准则包括惯例、规则以及在特定时间内规定会计操作的必要程序。“公认会计准则”的标准不仅包括对原则一般运用的广义说明, 也包括具体的会计操作和程序规定。⁶

在开始学习会计人员使用的方法和程序之前, 读者应当了解一些基本概念。

1.4.1 会计主体

会计报告单位应该是一个具体的、可鉴别的主体 (entity), 即一个独立的经济或政治单位, 这个单位是与其他经济或政治单位相分离的。会计主体的定义是一个具体财务报告的范围, 这个范围是通过哪些资产、负债和所有者权益应包括在这个报表中来确定。例如, 通用汽车公司实际上是由一系列既独立又关联的公司所组成的, 但从财务报表角度看, 它是一个公司。由于通用汽车公司对它们有控股权, 所以, 通用汽车公司和它的下属公司被视为一个报告单位。类似地, 许多州政府创建了许多合法的独立公司 (常常称作公共事业当局), 由于州政府控制着它们, 因此, 它们也被视为州政府财务报告主体的一部分。

在商业 (企业) 组织中, 不管报告单位多么大, 报告单位都是一个会计主体。就像商业企业一样, 在非工商业组织中, 作为一个整体的组织被视为一个基本的会计主体。然而, 非工商业组织会计具有基金会计 (fund accounting) 的特征。由定义可知, 基金组织是独立的财政和会计主体。目前, 非工商业组织的财务报告主要按基金 (或者基金分类) 编制。然而, 根据新的规定, 即使非政府组织、非盈利组织出于内部目的而继续使用基金会计, 它们的财务报告现在也要作为一个整体的会计主体看待。虽然州和地方政府的财务报告仍然按基金分类编制, 但无论对于作为整体看待的会计主体, 还是对于重要的单个基金来说, (于本书撰写期间建立起来的) 新规定预期可能引起会计报告方式的改变。

1.4.2 计划与控制

计划 (plan) 是在一定期间内, 由组织测算收入与支出的资源总量和结构的过程。计划也称作预算。控制

⁵ 在我国也称之为“通用会计准则”。完整的译法是“一般可接受会计准则”。——译者注

⁶ *Statement No. 4, “Basic concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises”* (New York: AICPA, 1970), paras. 137 and 138. Copyright © 1993 by American Institute of Certified Public Accountants, Inc. Reprinted with permission.

(control) 是一种评估获得的资源与使用的资源是否按照预算执行的活动。

1.4.3 配比概念

配比概念(matching concept)强调支出或费用必须与收入相匹配或可进行比较的事实。在一定时期内,企业把收入与费用相匹配以计算出它们的收益。同样,在一定时期内,非工商业组织把收入与支出(或费用)相匹配以计算出资金结余的变化。此外,还要把实际的收入和支出(或费用)与它们的预算相比较。政府会计通常要确定流入、流出和可支配资金的结余,这相当于确定收入、费用和利润。

1.4.4 一致性原则

一致性(consistency)原则要求在连续会计期间内,相同的交易要用同样的方法来处理,以便保证财务报表的可比。会计主体一旦确定了记账程序就应当在不同会计期间保持不变。

1.4.5 会计期间

会计期间(periodicity)指编制财务报表所涉及的时间段,这一时间段相当于会计主体的某个生命期。虽然在某些情况下经常按季度、月份(甚至按天、小时)来编制财务报表,但是,会计期间一般为一年。

1.5 臻于完善的公认会计准则

如前所述,公认会计准则是指在特定时点上人们对可接受的会计概念、惯例等所形成的共识。对于政府类型的组织而言,这些会计概念、惯例等是否具有普遍可接受性是由政府会计准则委员会(GASB)确定的。GASB成立于1984年,负责“……对州与地方政府会计主体的交易与活动颁布财务会计与财务报告标准”的7人委员会,“其前身是政府会计国家顾问委员会(NCGA)”。⁷ GASB成员由财务会计基金会(FAF)任命。FAF成员则由美国注册会计师协会(AICPA)和其他有关的负责管理财务报告与会计核算工作的组织任命。

至于那些适用于工商企业组织的会计准则是否具有普遍可接受性则是由财务会计准则委员会(FASB)决定的。FASB是一个由FAF的资产受托人管理委员会任命的7人委员会。GASB与FASB均设有一个顾问委员会,他们在标准制定过程中提供有关业务指导。GASB-FASB结构如图1-1所示。

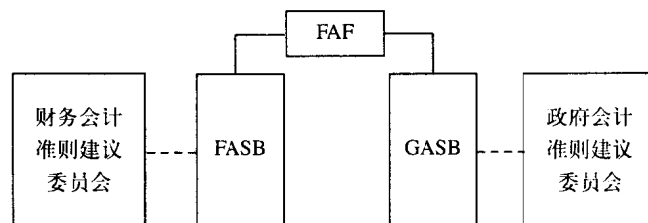


图1-1 FASB、GASB与FAF的关系

FAF于1989年提出一项决议,该决议对GASB成立时所划定的行政管辖权范围做了明确界定。1989年的这个决议明确指出,GASB的行政管辖权覆盖州与地方政府的所有会计主体,包括政府主持的学院与大学、卫生保健机构以及公共事业单位。FASB则要所有其他会计主体,包括非盈利性学院与大学和卫生保健机构,制定会计标准。

⁷ GASB Codification, “Introduction,” *Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, p. xiii, as of June 30, 1993.

GASB和FASB要在各自的行政管辖范围内,为所属会计主体制定会计标准负主要责任;其他委员会颁布的有关会计标准的规定均属非强制性的,除非(指定特殊会计标准的)该委员会能对某特定会计主体负有主要管理责任。行政管辖范围之确定导致公认会计准则的层次体系发生变化,以下内容将讨论这个问题。

在各自管辖范围划定情况下,可能会发生这样的问题,即GASB与FASB为相似会计主体(如学院与大学)的相似交易制定不同的会计核算与财务报告标准。如本书第12章、第13章中所讨论的那样,这种情况实际上确会发生。所以,两个委员会要相互协调合作,以便把差异降低到最低限度。

因为会计主体的组织方式、管理方式和(或)融资方式不同,人们并非总能清楚地划分某一特定会计主体是属于政府性质的,亦或属于非盈利组织性质的。政府的会计主体包括传统的政治分级下的各政府主体(如州、县、市、镇与特区),以及国有公司和社团性与政治性组织机构。其他组织,只要具有下列特征中的一个或多个,就可以视其为政府组织。这些特点是:(1)它们的管理人员是民选的,或者其管理机构的大部分控制人员是政府官员任命的;(2)它们有权制定和贯彻某一税收征管活动;(3)它们有权直接发行其利息免交联邦税的公共债务;或(4)它们可以被政府单方面地予以解散并接管它们的资产和负债。⁸

学习本书,对理解各行业的审计与会计指南具有参考价值。这些指南均为AICPA所发布。尽管这些出版物主要是为审计官员们设计的,但也探讨了某些适用于特殊的非工商业组织——如政府单位、卫生保健组织、学院与大学等等——的会计程序。至于GAAP为那些不属于政府单位的非工商业组织会计程序编制的专门文献,本书将在涉及那些组织的有关章节中予以讨论。

1.6 政府会计中公认会计准则之层次体系

这里所谓的层次体系(hierarchy),是指有关会计条款的等级次序。适用于政府单位的GAAP层次体系是由AICPA通过其下属的审计标准局建立的。

1992年1月,AICPA颁布了第69号审计准则公告,即“审计师报告的‘公平陈述原则’之内涵”[SAS 69]。该文件就各类会计公告的优先次序,向审计师与执业税务师提出了有关指导意见。按照权威性程度从最高到最低排列,该文件明确了下列各类会计报告的先后次序:

层次I: GASB公告与解释

AICPA与财务会计准则委员会(FASB)关于适用于政府单位的GASB公告与解释所做的说明

层次II: GASB技术公报

AICPA制定并经GASB批准的,适用于政府单位的AICPA行业审计指南与AICPA财务状况报告书

层次III: GASB下(尚未建立的)突发问题专门调查委员会之统一观点表述

由AICPA会计准则制定委员会制定并经GASB批准的,适用于政府单位的AICPA会计准则执行委员会条例公报

层次IV: GASB官员工作手册

政府单位广泛使用的现行会计条例

层次V: 其他会计文献

政府单位的审计官员和财务报表编制人员,必须就他们所采用的会计方法从这一分层体系中找到依据。换言之,如果所采取的会计方法是以某会计杂志中的一篇论文为依据(层次V为依据),而该文章的观点又与层次I中的某一

⁸ 对该问题的进一步讨论参见美国注册会计师协会颁布的: AICPA Audit and Accounting Guide, Health Care Organizations (New York: AICPA, 1997, pp 1-2); and Martin Ives, "What Is a Government," *The Government Accounts Journal* (Spring, 1994), pp 25-33.

会计公告的要求不相符合,则要优先遵循层次I中的公告规定。

建立政府GAAP分层体系的目的,一是为会计实务制定活动规则,二是向审计官员和会计工作者在选择特定会计方法方面提供帮助。

复习题

- Q1-1 如何给“会计”这一术语下定义?
- Q1-2 区别“商业组织”与“非工商业组织”。
- Q1-3 判定并简要解释非工商业组织的4个主要环境要素。
- Q1-4 财务会计准则委员会的职能是什么?
- Q1-5 列举非工商业组织的会计信息的6类使用者,描述他们使用会计信息的方式。
- Q1-6 “公认会计准则”是什么?
- Q1-7 NCGA、AICPA、GASB各代表什么?
- Q1-8 什么是“主体概念”?
- Q1-9 什么是“配比概念”?
- Q1-10 区分“计划”与“控制”。
- Q1-11 对会计师而言,遵循“一致性”与“会计期间”原则的意义是什么?
- Q1-12 “公认会计准则之层次体系”是什么?
- Q1-13 为什么需要一种GAAP层次体系?
- Q1-14 简单描述FASB与GASB在制定会计标准方面的关系。
- Q1-15 政府会计主体的特征是什么?

案例

- C1-1 马布尔市市长詹姆斯·法恩斯华斯急于努力削减其城市预算。他最近来过你的办公室并提出如下建议:废除你们目前编制的某些会计报告,从而削减50%的会计人员。该建议源于他阅读《市长月报》上发表的某篇文章后所得到的启示。具体来讲,他打算废除现行为所有基金编制的现金流量表。经认真研究有关会计文件后,你认为按照GASB第9号公告的要求,必须为马布尔市现行使用的某些基金编制现金流量表。那么,你如何对法恩斯华斯先生解释你的观点?
- C1-2 请与某熟悉政府会计的人员讨论适用于政府单位的GAAP体系,并且描述其对该问题做出的反应。请在你的论文里列举一些具体实例,专门阐述该层次体系对于政府会计报告活动有哪些帮助,有哪些妨碍。

练习题

E1-1 (明确基本会计概念)

本章讨论了5个基本会计概念。下述各类情况中体现了哪种会计概念?

1. 某城市境内的堤岸管理局的管辖权及其特定职能与该市其他部门(如负责街区治安的警察巡逻队)相似,但是该机构仍然保持独立的会计记录,并编制一套独立的财务报表。
2. 在为某组织编制财务报表前,要将本期收入与本期开支进行比较,以便确定该组织的基金余额是增加了还是减少了。
3. 每一财政年度开始前, Jewett市要编制其预算。在该预算年度的每月月末还要向每个部门的主管人员提交一份财务报告,以便于她或他的部门就本期的实际开支与预算开支进行比较。