

非
营
利
组
织
会
计
准
则
理
论
框
架

荆
新
著

清
华
大
学
出
版
社

非营利组织会计准则 理论框架

荆新 著

清华大学出版社

(京)新登字 158 号

内 容 提 要

本书是在我国财会改革和研究制定会计准则的过程中撰写的,旨在为有关会计准则的制定提供理论上的支持。作者曾参与我国企业具体会计准则的部分起草和研究工作,以及事业单位会计准则的研究和起草工作。书中设计了非营利组织(事业单位)会计准则理论框架,着重阐述了会计的基本前提,会计目标与会计信息的质量要求,会计要素,会计确认、计量与报表列示,会计报告,会计准则制定模式和实施方式。

本书对于我国研究制定事业单位会计准则具有参考价值;对于广大会计实务工作者理解、运用即将出台的事业单位会计准则和各项新制度,将发挥应有的作用;此外,对于企业有关会计准则建设,也有一定的参考价值。

图书在版编目(CIP)数据

非营利组织会计准则理论框架/荆新著. —北京:清华大学出版社,1997.12
ISBN 7-302-02698-X

I. 非… II. 荆… III. 行政事业单位-会计制度-研究-中国 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 22517 号

出版者:清华大学出版社(北京清华大学校内,邮编 100084)

因特网地址: www.tup.tsinghua.edu.cn

印刷者:北京市清华园胶印厂

发行者:新华书店总店北京科技发行所

开 本: 850×1168 1/32 印张: 5 字数: 127 千字

版 次: 1997 年 11 月第 1 版 1997 年 11 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-302-02698-X/F·155

印 数: 0001~4000

定 价: 8.50 元

序

20 世纪 90 年代,中国进入全面开创会计准则时代。系统研究、制定与实施会计准则,将伴随我们迈向 21 世纪。荆新博士的这本专著——《非营利组织会计准则理论框架》的付梓,是这个时代绽开的一朵奇葩。

会计准则实践呼唤着会计准则理论。作为会计准则国内咨询专家,在我国会计准则制定之初,我即倡导系统地研究会计准则理论依据。我国会计准则制定机构——财政部会计司、预算司,近年屡次呼吁开展会计准则理论研究,推动会计准则体系的早日建成。我任副会长的中国会计学会,一直积极促进着会计准则理论体系的研究工作。然而,迄今这方面的研究极少,尚未见系统的成果。在我的指导下,荆新博士把握会计准则时代主题,研究会计准则理论框架课题,并形成比较完整系统的成果,正是应呼了我国会计准则实践的召唤,具有鲜明的时代特征。

会计准则实践需要会计准则理论。各国会计准则及国际会计准则的实践经验与教训已经证明,没有科学系统的会计准则理论,会计准则体系将难以建成甚至无法完成。会计准则制定实践之初期即使缺乏会计准则理论框架,那么,在会计准则制定实践之中期或会计准则体系建成之后期,亦必须创立会计准则理论框架。荆新博士的研究成果是在我国会计准则制定实践的中期形成的,对我国今后的会计准则实践无疑是有利的。

不同会计准则实践需要相应的会计准则理论。会计按主体运营目的与方式,分为营利组织会计、非营利组织会计和政府会计

(或者说企业会计、事业单位会计和财政及行政单位会计),构成“三足鼎立”,具有不尽相同的会计准则实践,需要分别创立和比较研究相应的会计准则理论框架。与此同时,会计具有国家性和国际性,各国会计准则及国际会计准则的实践既有一定的共性又有明显的特性,需要分别比较研究会计准则理论框架。荆新博士的这本论著,以我国非营利组织会计准则理论框架的创立研究为主体,兼容了与我国企业会计准则理论框架的比较研究以及各国及国际会计准则理论框架的比较研究,从而形成具有中国特色和国际性的会计准则理论框架,对于我国事业单位会计准则实践具有直接应用价值,对于企业会计准则实践亦有相当的参考价值。

会计准则理论源于会计准则实践。没有会计准则的实践,就没有会计准则的理论。只有经过一定的会计准则实践,锲而不舍,潜心探索,才能升华为会计准则理论。荆新博士受聘为财政部会计司外国咨询专家组(德勤国际会计师行)研究员兼译员(1993—1994年),参与了企业会计具体准则的制定研究工作;他还被聘任为财政部预算司事业单位会计准则研究起草组成员,参与了事业单位会计准则第一、第二内部讨论稿和第一对外征求意见稿的执笔起草及征询意见工作;他作为富布莱特高级研究学者赴美国访问(1995—1996学年),集中研究美国、加拿大的会计概念体系。由此逐渐丰富了会计准则实践经验,积累了会计准则理论素材,为这本专著的构思、设计和完成奠定了坚实的基础。

这本著作文风朴实,思维明快,言之有物,论之有据,不仅勾画了非营利组织会计准则理论框架的总体结构,而且对这个框架的构成内容及相关会计理论问题进行了透彻的分析论证,为我国会计理论研究提供了一种新的思路和方向,对于会计学术教育界、会计准则制定机构以及广大会计实务工作者,研究、制定、理解、运用会计准则,必将起着应有的作用。

• II •

会计信息的有用性是会计实务工作的真谛。会计学术成果的有用性是会计理论工作的真谛。作为荆新博士的导师,我通读了这本论著,相信它有用,遂欣然命笔为序。

阎达五

1997年5月27日

前 言

本书所称会计准则理论,不是基本会计理论而是应用性会计理论,不是泛指一切会计理论而是特指会计准则理论,即制定会计准则所需直接依据的会计理论。在本书中,笔者将制定会计准则依据的科学系统的会计理论体系,命名为“会计准则理论框架”。笔者主张,会计以其主体特定的运营目的与方式,区分为营利企业会计、非营利组织会计和政府会计三大领域,构成“三足鼎立”之态势。这三大领域会计之间虽有一定的联系和共性,但各有明显的差别和特性,应当分别建立相应的会计准则规范,为此需要研究创建相应的会计准则理论框架。

近几年来,我国企业会计发生了重大变革,已经制定和实施了《企业会计准则》及新的行业会计制度,目前正在制定企业会计具体准则。而非营利组织会计和政府会计的改革则刚刚起步,相应的会计准则或新制度尚在研究和起草之中。相比之下,我国会计学术界长期以来对非营利组织会计理论的研究重视不够,研究力量严重不足,对国外非营利组织会计的研究介绍极少、导致我国非营利组织会计理论相对滞后,尚未形成科学系统的理论框架,不能适应非营利组织会计改革与发展的需要。非营利组织会计准则的研究和起草,缺乏科学系统会计理论支持,面临的理论问题颇多,难度很大,苦于没有现成的答案。研究起草人员对此深有感触,笔者在参加这项工作中也有同感。

鉴于这种状况,在导师的指导下,笔者选定“非营利组织会计准则理论框架”作为题目,试图进行比较系统的研究,力图构造一个理论框架,为我国非营利组织会计准则的制定提供一些理论支

持。就个人感受,研究这个课题,不仅具有重大的理论意义,而且具有迫切的现实意义。实际上,我国企业会计准则理论框架和政府会计准则理论框架亦尚未建成。本书从非营利组织的角度来研究会计准则理论框架,着重探讨其特性,同时兼及三大会计领域的某些共性,企图推进企业会计和政府会计领域会计准则理论框架的研究。非营利组织会计很多方面与企业会计一样,基本理论认识上有些是一致的,对此本书不过多涉及;有些则存在分歧,甚至是截然相反的观点,本书对此也做了探讨,并提出一定的看法和主张。

本书着眼于从理论上探讨“框架”问题,而不一一涉及这个框架中的全部细节问题。研究的方法,在总体上主要运用演绎法,在具体方面主要运用归纳法。科学的会计理论具有继承性、国际性。本书将概要地考察非营利组织会计的历史演变过程,从中寻求并继承有价值的成果,以深入地研究现实问题,探究未来发展的轨迹;同时,分析借鉴国外非营利组织会计准则理论框架研究的经验和教训,为我所用。

笔者注意到国内外颇为流行的一种观点,即会计准则理论框架只能在会计准则体系形成之后而不可能在其之前建成。它的确反映了这样一种事实,即世界上第一个会计准则理论框架——《财务会计概念公告》是在美国企业财务会计准则体系基本形成后创建的。然而,这种观点却不是积极的、主动的。世界各国会计准则及国际会计准则制定活动中的经验和教训已经证明,没有会计准则理论框架,会计准则体系将难以建成甚至无法建成。我国会计学家早在企业会计准则制定初期,就倡导要系统研究制定企业会计准则的基本理论依据,以便设计会计准则总体结构框架;⁽¹⁾会计学家系统地研究了建立我国会计准则体系的原则问题。⁽²⁾我国制定企业会计具体准则的权威机构——财政部会计司,曾多次呼吁加强会计准则理论体系的研究,以推动我国企业会计准则体系的早日形成。⁽³⁾在制定我国非营利组织会计准则中,应当充分研究和汲

取这些经验和教训,积极主动地探究会计准则理论,尽早地建成科学系统的框架,以发挥其应有的作用,促进会计准则体系的建设。

本书的主体内容(前言和结束语除外)分设七章,归纳为三大部分:

第一章“非营利组织会计准则理论框架导论”为第一部分,阐述非营利组织的界定,总结非营利组织会计的特征;一般考察非营利组织会计的历史和现实状况;勾划出会计准则理论框架的总体结构。这部分是本书的出发点。

第二至第六章构成第二部分,分别论述非营利组织会计准则框架中的几个相对独立的个别理论。其中,第二章为会计的基本前提;第三章为会计的目标与会计信息的质量要求;第四章为会计要素;第五章为会计确认、计量与报表列示;第六章为会计报告体系。这部分属于本书的核心内容。

第七章“非营利组织会计准则制定和实施的模式与方式”,为本书的第三部分,是前述个别理论的延伸,属于会计准则理论的一个特定内容。本章主要探讨会计准则的目标模式、体系结构,制定会计准则的组织体制问题。这部分作为本书的落脚点。

有必要明确,本书所称会计是指一般公认的、现代意义上的财务会计。为简便起见,在无特指时,文中的“会计”均指“财务会计”。财务会计并不限于收集、处理和提供会计信息的内容,还需要制定会计准则规范,研究会计准则理论;也包括如何利用会计信息等内容,以及管理体制、运行机制和工作程序等问题,亦可规定相应的规范,研究相应的会计理论。本书仅从收集、处理和提供会计信息的角度,探讨非营利组织财务会计准则的理论框架。

目 录

前言	(VII)
第一章 非营利组织会计准则理论框架导论	(1)
第一节 非营利组织的界定	(1)
第二节 非营利组织会计的历史演进	(5)
第三节 非营利组织会计准则理论框架的总体结构 ...	(12)
第二章 非营利组织会计的基本前提	(22)
第一节 会计基本前提的涵义	(22)
第二节 会计主体	(23)
第三节 持续运作	(26)
第四节 会计分期	(28)
第三章 非营利组织会计的目标	
与会计信息的质量要求	(31)
第一节 会计信息的使用者	(31)
第二节 财务会计的目标	(34)
第三节 会计信息的质量要求	(39)
第四章 非营利组织的会计要素	(50)
第一节 会计要素的界定	(50)
第二节 资产负债表的要素	(57)
第三节 收入支出表的要素	(73)
第四节 关于现金流量表的要素	(83)
第五章 非营利组织的会计确认、计量与报表列示.....	(87)
第一节 会计确认	(87)
第二节 会计计量	(97)

第三节 报表列示·····	(107)
第六章 非营利组织的会计报告·····	(110)
第一节 会计报告的体系·····	(110)
第二节 会计报表附表·····	(119)
第三节 会计报表附注·····	(122)
第七章 非营利组织会计准则制定和	
实施的模式与方式·····	(127)
第一节 会计准则的目标与结构·····	(127)
第二节 会计准则的制定组织体制·····	(133)
结束语·····	(141)
注释·····	(142)
主要参考文献·····	(145)

第一章 非营利组织会计准则 理论框架导论

第一节 非营利组织的界定

一、非营利组织的特征

非营利组织，顾名思义，就是不以营利为目的的组织。识别非营利组织的特征，是研究非营利组织会计准则理论的一个基本依据。

关于非营利组织的特征，美国会计学会在《非营利组织会计实务委员会报告》中称：“通常区分营利与非营利的基础，乃是有无营利的动机。非营利组织就其行为上的含义是：(1)无营利的动机；(2)无个人或个别拥有组织的股权或所有权；(3)组织的权益不得任意出售或交换；(4)通常都不可或被要求直接地或按比例地给予资金捐助者或赞助人以财务上的利益。”⁽⁴⁾

与营利组织——企业相区别，非营利组织亦可称为非企业组织。美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第4号“非企业组织财务报告的目标”中，将非企业组织的主要特征归结为：(1)大部分资财来源于资财的供给者，他们不期望收回或据以取得经济上的利益；(2)业务运营的目的，主要不是为了获取利润或利润等同物而提供产品或劳务；(3)没有明确界定的所有者权益及其出售、转让或赎回，以及凭借所有权在组织清偿时分享一定份额的剩余资财。⁽⁵⁾由此可见，非企业组织不是为投资者或所有者谋求净收益。实际上，非企业组织不像企业组织那样具有“所有者”。个人或组织提供资财创建非企业组织或扩大其运营规模，并不期望取得投资报酬，甚至不期望收回投资。

我国台湾会计界使用“非营利事业”的称谓，认为非营利事业

有三个特点：(1)不以营利为目的；(2)不作损益计算，不为盈余分配；(3)事业一切财产及权益，均为事业所有，在任何情况下，以任何方式，对特定个人给予特殊利益。他们进一步认为，非营利事业在会计实务上的最大特点是不作损益计算及盈余分配。营利事业——企业与非营利事业之区别，不在于事业的组织形态或事业性质，而在于创业目的是营利还是非营利。

综合上述，与营利组织——企业相比，非营利组织具有明显的特征，现将主要特征归纳如下：

1. 非营利组织业务运营的目的，主要不是为追求利润或利润等同物而提供产品或服务，虽然有的非营利组织的业务收支也有差额，但总体上不是以微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的；

2. 非营利组织在其业务运营中所需要的资财，全部或部分地来自政府预算拨款、单位收支结余以及接受捐赠等，政府或捐赠人并不期望按期收回所提供的资财，也不约定按所提供资财的一定比例获得经济上利益；

3. 非营利组织不存在可以出售、转让、赎回的所有者权益，即使非营利组织解体，资财提供者也没有分享一份剩余资产的明确的所有者权益；

4. 非营利组织的运营业绩，不能像企业那样用利润指标来衡量、评价，一般也不像企业那样直接经受市场竞争的考验；

5. 非营利组织的业务运营，通常借助政府和捐赠人对使用其所提供资财施加限制、单位预算约束等手段，来进行管理控制，管理人员负有遵从限制、执行预算的责任与义务。

我国过去一直使用“预算会计”的提法，并将其定义为“各级财政机关和事业、行政单位反映和监督国家预算执行的会计”。我国预算会计界曾对预算会计的具体特点做过研究，认为预算会计的特点，主要是同企业会计相比较而言的。事业、行政、财政等单位同

企业的性质、任务、资金来源和资金运动方式不同,两者不仅核算的对象、任务不一样,而且核算的内容、方法也有很大差别。预算会计的主要特点是,核算预算收支,计算经费余存,其中大多数事业、行政单位的会计以经费核算为中心,具体表现为:

1. 预算会计的指标体系要适应国家预算管理的要求;
2. 预算会计一般不进行成本核算,主要核算预算资金超支结余;
3. 预算会计实行收付实现制的会计处理原则。

目前,有业务收入的科研、卫生、文化单位,已开始计算成本、计提折旧,采用权责发生制。因此,上述特点也在发生变化。⁽⁶⁾

二、非营利组织的范围

我国的预算会计制度比较明确地划定了预算会计单位的范围。预算会计单位包括财政机关、事业单位和行政单位。其中,财政机关包括中央、省级、市、县、乡(镇)五级。事业单位主要包括五类:(1)工业、交通、商业事业单位;(2)农业事业单位;(3)文化、科学、卫生等事业单位;(4)社会福利、救济事业单位;(5)其他事业单位。行政单位包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检查机关等。党派和人民团体,视同行政单位。

美国的非营利组织的范围,包括联邦政府机关和州及地方政府机关,以及公立和私立的非营利组织,具体例子有学校、医院、慈善组织、教堂、基金会等。

日本的非营利组织包括政府部门、公立非营利事业体、民间非营利事业体。其中,公立非营利事业体包括学校、医院、公用事业、水运等。

根据上述情况,有以下几点结论:

第一,各国对非营利组织范围划定的主要标准是非营利的性质,尽管具体提法不同;

第二,各国对非营利组织的具体范围的划定,大多是从适用会

计准则或会计制度的角度出发的；

第三，划定非营利组织的标准和角度之间是有差距的，这实际上形成“双重标准”问题。

笔者以为，这种“双重标准”是各国会计模式不协调的一种表现。从适用会计准则或会计制度的角度看，实行所谓“企业化管理”的非营利单位适用企业会计准则或制度（如我国和日本）。美国财务会计准则委员会甚至也认为，私立的非营利组织从理论框架上也适用私立企业会计。这有失公正。实质上，是将非营利组织会计推向企业会计。

三、非营利组织会计的类型

非营利组织会计亦有广义和狭义之分。以上所述非盈利组织所应用的会计即广义的非营利组织会计。

在我国，预算会计通常分为三大类：（1）财政总预算会计；（2）事业单位会计；（3）行政单位会计。其中，财政总预算会计和行政单位会计可合称政府会计，而事业单位会计和行政单位会计目前实行同一套会计制度，即财政部制定的、从1989年1月1日起实行的《事业行政单位预算会计制度》。

美国目前流行政府会计和非营利组织会计的并行提法。从适用会计准则或会计制度的区分来看，联邦政府及其公立非营利组织会计单独适用一套会计制度，由会计总局（the General Accounting Office，又译审计总署）制定；州及地方政府及其公立非营利组织的会计适用一套会计准则，由政府会计准则委员制定；私立非营利组织会计则适用另一套会计准则，由财务会计准则委员会制定。

日本对广义的非营利组织会计，有民间非营利事业会计、政府会计和公立非营利事业会计的三类区分。这三类会计分别执行不同的会计制度。

笔者认为,在理论分析上,为了与企业会计相区别,广义的非营利组织会计是可以成立的。它包括政府会计及其他非营利组织会计。此其一。

其二,将财政总预算会计和行政单位会计统称为政府会计是适宜的。

其三,将政府会计与(其他)非营利组织会计并列起来,是现实的选择,也是世界范围的一种流行趋势。

第二节 非营利组织会计的历史演进

一、官厅会计的产生与发展

非营利组织会计与企业会计是现代会计的两大基本系列。从历史发展考察,现代非营利组织会计的发展经历了官厅会计——政府会计——非营利组织会计的轨迹。

与现代会计的两大系列相适应,古代会计可区分为官厅会计和民间会计。但与现代会计中企业会计占先导地位不同,古代会计中官厅会计居先导地位。

据考证推断,在古埃及,随着统一国家的形成,诞生了官厅会计。商代是我国官厅会计的创始时期。作为官厅会计,其涵义应当有三:一是会计已成为国家事务中的一项专门工作;二是在国家政体中对会计机构有了一定的安排,会计官员有了适当的配备;三是适合国家财政经济收支的特点,在会计事项处理方面有了一定之规。⁽⁷⁾这些意义上的官厅会计在我国西周时代已经成型。在古代,会计科目、记帐方法和会计报告及会计制度,都是在官厅会计领域孕育和发展的。

在近代史上,伴随官厅会计的发展,民间会计也在发展,其最为显著的标志就是复式簿记、借贷记帐法的产生。民间会计与官厅会计并驾齐驱。

二、政府会计的法治之路

到了现代会计阶段,企业尤其是公司会计开始成为会计发展的先导。同时,开始使用“政府会计”取代“官厅会计”。

在中国,北洋政府统治时期,政府会计有一定的发展,主要表现在:(1)继承我国传统作法,吸收国外经验,在财政部下设会计司,主管总预算及决算、会计事项及会计工作;(2)正式颁布《会计法》,并制定一系列会计、出纳方面的规则,用以规范政府会计行为;(3)将普通政府会计与官办事业之特别会计明确区分开来,以发挥特别会计在管理官办事业中的作用,扩大特别会计的范围。

在此之前,日本已颁布政府会计方面的会计法。北洋政府的《会计法》即以日本《会计法》作为蓝本拟就而成。美国国会于1927年通过《预算与会计法》,根据此法成立“会计总局”,其职责包括建立并检查联邦政府机构所运用的会计制度和程序方法。

三、政府及非营利组织会计准则时代

1980年美国财务会计准则委员会发布《财务会计概念公告》第4号,即“非企业组织财务报告的目标”,此后陆续发布一些非营利组织会计准则。1984年成立“政府会计准则委员会”,专职制定州及地方政府及其公立非营利组织会计准则。从此,政府及非营利组织会计跨入会计准则时代。

继美国之后,英国、加拿大、澳大利亚等国陆续成立公立部门会计准则制定组织,其公立部门会计包括政府会计和公立非营利组织会计。国际会计联合会也有这种意向,已着手进行非营利组织会计准则的协调工作。

四、我国预算会计的沿革

我国的预算会计是伴随新中国的诞生和成长而建立和发展