

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU

JINGGUAN XUESHU WENKU



经管学术文库

JINGGUAN XUESHU WENKU

# 国有非营利组织 会计基本理论研究

张月玲 著



厦门大学出版社

XIAMEN UNIVERSITY PRESS

J I N G G U A N X U E S H U W E N K U



经 管 学 术 文 库

# 国有非营利组织 会计基本理论研究

张月玲 著



厦门大学出版社

XIAMEN UNIVERSITY PRESS

## 图书在版编目(CIP)数据

国有非营利组织会计基本理论研究/张月玲著. —厦门:厦门大学出版社, 2007. 3

(经管学术文库)

ISBN 978-7-5615-2745-0

I. 国… II. 张… III. 单位预算会计-理论研究 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 040691 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ public. xm. fj. cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门昕嘉莹印刷有限公司印刷

(地址:厦门市前埔东路 555 号 邮编:361009)

2007 年 3 月第 1 版 2007 年 3 月第 1 次印刷

开本:889×1194 1/32 印张:6.625 插页:2

字数:188 千字

定价:16.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

# 内容摘要

1. 本课题来源于笔者长期的教学、学术研究以及从事预算会计实际工作的积累。书中研究的非营利组织会计是指我国目前的国有事业单位会计,即国有非营利组织会计,是我国预算会计的重要组成部分。在我国,预算会计是与企业会计相对称的一大会计领域,由于多种原因,学术界对其研究相对薄弱。OECD国家在政府与非营利组织会计方面领先于世界,其经验值得借鉴。我国1998年的预算会计改革,给预算会计带来了前所未有的发展契机,国家越来越重视预算会计的理论研究和实务操作问题。这使得笔者选择“国有非营利组织会计基本理论研究”课题更具有理论和实践应用价值。本课题对国有非营利组织会计的基本理论问题进行研究,采用了多种研究方法,以公共经济学等作为研究的理论基础。

2. 会计基本理论是会计理论中最基本、最重要的会计理论,包括会计的基本概念、基本原则、会计目标、会计信息质量特征、会计要素、财务报告等,类似于国外的财务会计概念框架。研究会计理论需要确定逻辑起点,国内外对会计理论逻辑起点的研究形成了多种观点,但笔者认为,会计目标是会计理论研究的逻辑起点。

3. 我国预算会计是各级政府财政部门 and 行政事业单位采用一定的技术方法核算、反映、监督国家预算执行情况及其结果的一种专业会计。非营利组织会计是借鉴美国的经验引进的名称,是对非营利组织的业务活动进行反映和监督的专业会计。政府会计是用来反映和监督政府业务活动的一门专业会计。预算会计、政府会计和非营利组织会计在各国还有不同的称谓和含义。笔者构筑的我国会计体系认为,我国会计按照核算和监督的内容不同,分为企业会计(营利组织会计)和预算会计(广义的非营利组织会计)。广义的非营利组

织会计包括政府会计和事业单位会计(狭义的非营利组织会计),政府会计由财政总预算会计和行政单位会计合并而成;狭义的非营利组织会计进一步分为国有事业单位会计和民营事业单位会计。国有事业单位会计(国有非营利组织会计)正是本书的研究对象,民营事业单位会计(民营非营利组织会计)将是下一步的研究课题。

4. 20世纪七八十年代,关于会计目标的研究形成了两个代表性的学派:受托责任学派和决策有用学派。我国长期以来对会计目标的研究不够重视。笔者以为,受托责任学派和决策有用学派两大派别尽管有些分歧,但其实质是基本相同的。我国的会计目标应该是受托责任观和决策有用观双重会计目标的统一。决策有用观和受托责任观是从不同层面对会计目标的表述。会计目标具有多元性。划分会计目标的不同层次,有助于更好地理解 and 把握会计目标的内涵。我国非营利组织会计目标是通过提供会计信息来解除受托责任,而解除受托责任要进行决策,是受托责任和决策有用的统一,这样最终实现社会效益最大化。非营利组织会计具体目标体现在非营利组织会计信息的使用者、非营利组织会计信息使用者需要的信息以及如何提供非营利组织的会计信息上。会计目标与时俱进,其具体内容是动态变化的。但是,会计目标作为会计理论研究逻辑起点的理念是固定不变的,这由目标的特殊功能所决定。

5. 我国会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。中外著名会计学家对会计假设进行了富有成效的研究。会计基本假设的设计,是马克思主义哲学时空观,政治经济学货币、价值理论在会计中的具体应用。非营利组织会计仍然遵从上述四个基本假设,但是又有新的含义。任何一个国有非营利组织都是一个会计主体。基金也可看作是会计主体。我国的国有非营利组织,持续经营假设更具有真实性,会计分期可采用双轨制,即历年制和跨年制并行。非营利组织会计核算仍然以货币作为主要计量单位,但与企业会计相比,记账本位币较单一。非营利组织会计的货币计量假设更具稳定性。

6. 我国目前有十三条会计原则,会计原则存在不少问题。笔者以为,研究会计原则的重大意义体现在“新三个代表”上。会计原则存在层次性。根据战略、战术思想,会计原则设计为战略性会计原则和战术性会计原则。考虑到会计具有核算和监督两大基本职能,因此在设计战术性会计原则时,也设计为战术性会计核算原则和战术性会计监督原则两部分。会计原则与会计信息质量特征不是非此即彼的关系,两者是共存的。应积极构筑我国的会计信息质量特征。可靠性是我国会计信息的首要质量特征。

7. 会计原则与非营利组织会计原则的关系是一般与个别的关系。所以,国有非营利组织会计原则基本遵循前述已构筑的会计原则,但受托责任原则比企业会计中的该原则更加重要。增加专款专用原则,以体现非营利组织资财提供者的意愿。国际公立单位会计准则提出四个会计信息主要质量特征:可理解性、相关性、可靠性、可比性。可以借鉴用来构筑我国国有非营利组织会计信息质量特征。

8. 权责发生制和收付实现制是两种典型的会计基础,除此之外还存在修正的权责发生制和修正的收付实现制的会计基础。目前,我国国有非营利组织会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务的核算采用权责发生制。OECD 国家会计基础改革的经验以及公共产品理论告诉我们,我国国有非营利组织会计基础应该由收付实现制向权责发生制转换。转换时应该遵从谨慎性等原则。

9. 世界各国及国际会计准则委员会对会计要素进行了不同的分类,但大同小异。会计要素不是固定不变的,而是发展变化的。会计要素的分类具有次序性。我国非营利组织会计要素应在现有的基础上,增加“结余”要素。收入是非营利组织会计最为重要的会计要素,其次是支出,净资产相对不重要。我国会计准则对会计确认没有严格的定义。笔者以为,会计确认应符合四条基本标准:符合定义、可计量性、可靠性和相关性。凡符合上述标准的均应在效益大于成本以及重要性的前提下予以确认。其中,可靠性优先于相关性。目前存在五种较普遍认可的计量属性,我国非营利组织会计应采用以

历史成本为主的多种计量属性。国有非营利组织应积极引入企业经营的理念,积极建立折旧基金制度或进一步完善固定资产修购基金制度,以便准确地计量成本、资产的价值与耗费。

10. 财务报表是财务报告的主要表现形式。财务报告只是披露的手段之一,财务报告连同其他的报告形式构成完整的会计披露。传统的财务会计通过财务报表来披露财务信息,即表内披露。表内披露的信息最具有可靠性和相关性。表外披露是指在财务报表之外披露会计信息,它主要通过会计报表附注和其他财务报告来完成,是表内披露的必要补充。在表外信息披露方面,国家应该制定相应的指导性政策,以便对表外信息加以规范。我国目前基本通过财务情况说明书来提供表外披露,但是内容还不够丰富。财务情况说明书可以根据编制的时期不同而详略有别。披露的信息必须遵循可靠性、相关性等标准,积极鼓励自愿披露。就企业来讲,财务状况变动表与现金流量表应该共存,因为它们所提供的信息都是必不可少的。我国非营利组织财务报告披露信息还存在局限性:报表反映的信息不够完整,表外信息反映不够充分,财务分析不够完善。应重新设计我国非营利组织财务报告信息披露模式,增加现金流量表,修正资产负债表,加强表外信息披露,重视财务情况说明书和适当增加财务分析指标等。

11. 会计国际化的核心是会计准则国际化,而会计准则国际化重心在会计协调。会计国际化的实质是经济利益的协调。我国积极参与会计国际化。预算会计作为与企业会计相对称的会计分支,在国际化进程方面远不及企业会计。预算会计国际化是完全可行的。国有非营利组织会计是预算会计的重要组成部分,其会计国际化可以分三个层次来理解,即初步的国际化、深化的国际化、统一的国际化。世界各国之间在政治、经济、文化、习俗等方面存在差异,这些差异的不可消除性使得全球统一的非营利组织会计标准可望而不可即。我国非营利组织会计国际化最根本的是思想观念的转变。非营利组织会计实施国际化,首先要树立学习的观念,建立我国的非营利组织会

计准则<sup>①</sup>，组织好制定会计准则的人力资源。非营利组织会计实施国际化应该是一个渐进的过程，应该遵循“实质重于形式”的原则。



# 目 录

内容摘要

第一章 绪论.....	(1)
第一节 课题的提出.....	(1)
第二节 课题在国内外的研究现状.....	(4)
第三节 课题的主要研究内容、方法和理论基础 .....	(7)
第二章 会计理论概述.....	(9)
第一节 会计理论的含义.....	(9)
第二节 会计理论研究的意义 .....	(11)
第三节 会计基本理论 .....	(13)
第三章 非营利组织会计及其相关基本概念 .....	(18)
第一节 非营利组织 .....	(18)
第二节 非营利组织会计与预算会计、政府会计.....	(23)
第四章 非营利组织会计目标——课题的研究起点 .....	(31)
第一节 会计目标概述 .....	(31)
第二节 非营利组织会计目标 .....	(38)
第五章 非营利组织会计基本假设 .....	(46)
第一节 会计基本假设 .....	(46)
第二节 非营利组织会计基本假设 .....	(54)

<b>第六章 非营利组织会计原则</b> .....	(60)
第一节 会计原则与会计准则 .....	(60)
第二节 非营利组织会计原则 .....	(84)
第三节 非营利组织会计确认基础 .....	(91)
<b>第七章 非营利组织会计要素</b> .....	(110)
第一节 会计要素 .....	(110)
第二节 非营利组织会计要素 .....	(124)
第三节 会计确认与计量 .....	(130)
第四节 非营利组织会计计量 .....	(145)
<b>第八章 非营利组织会计信息披露</b> .....	(148)
第一节 会计信息披露及手段 .....	(148)
第二节 主要财务报表 .....	(160)
第三节 非营利组织会计信息披露 .....	(170)
<b>第九章 非营利组织会计国际化</b> .....	(179)
第一节 关于会计国际化 .....	(179)
第二节 我国积极参与会计国际化 .....	(181)
第三节 非营利组织会计国际化问题 .....	(182)
<b>第十章 主要结论与需要进一步研究的问题</b> .....	(189)
第一节 主要结论 .....	(189)
第二节 需要进一步研究的问题 .....	(192)
<b>后记</b> .....	(194)
<b>参考文献</b> .....	(196)

# 第一章 绪论

## 第一节 课题的提出

### 一、课题的来源

本课题来源于本人长期的教学、学术研究以及从事预算会计实际工作的积累。从会计核算内容来看,预算会计与企业会计各占会计的半壁江山。现行预算会计主要包括财政总会计、行政单位会计和事业单位会计,面向非物质生产部门,这些部门不直接创造物质财富,主要靠国家财政拨款来完成行政任务和事业计划。企业会计发展迅速,特别是1993年企业会计改革以来,随着“两则”、“两制”、企业会计制度及具体准则的相继颁布实施,企业会计的发展生机勃勃,逐渐向国际惯例靠拢。而2006年2月15日颁布的新的企业会计准则体系,则实现了我国企业会计准则与会计国际惯例的趋同。企业会计准则研究成果丰富,极大地促进了企业会计的发展。相比之下,预算会计发展滞后,研究薄弱。为此,本书试图在这方面做一些工作,书中研究的非营利组织会计是指我国目前的国有事业单位会计,国有事业单位会计是我国目前预算会计的重要组成部分。

新中国的预算会计取代了解放前的官厅会计,几十年来一直沿用前苏联的模式。在企业会计改革的影响下,预算会计发展有所起步。财政部于1996年2月发布的《预算会计核算制度改革要点》指出,“在今后5至10年内,逐步建立起科学完善的预算会计制度体系”。改革

步伐加快了,主要表现在颁布实施的预算会计规范上,如1998年1月1日全面实施的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《事业单位财务规则》等。但这与西方发达国家相比差距仍然甚大,如美国已有近百年的发展历史,在国际上具有示范作用。与企业会计相比,预算会计研究投入不足,从事研究的人员少,研究成果屈指可数。自1981年会计学招收博士生以来,迄今为止博士论文近300篇,有关预算会计的博士论文仅有3篇。会计期刊中有关预算会计的论文也很少。笔者以为,原因主要有以下几方面:一是观念问题。多数从事会计教学研究的人员认为预算会计太简单,无可研究之处,认为预算会计就是花钱会计,不计盈亏,不计算成本,按预算执行就可以了。其实不然,预算会计不仅要反映完成预算情况,还要反映预算绩效和资金使用效果。二是效益问题。研究企业会计立项较容易,且容易获得企业的资助,研究经费充裕,研究条件优越,具有吸引力。三是重视问题。各方面对预算会计的学习研究重视不够,以至于半壁江山名存实亡。如丰富的会计学期刊中,有关预算会计的仅有全国预算会计研究会的《预算管理会计》、华中师范大学的《教育财会研究》及湖南的《事业财会》。再如,高校会计学专业中预算会计课程的学时较少或作为选修课或根本不开设,本课程的师资也较弱,研究贫乏,有时仅仅满足于课堂教学。

本人在从事8年预算会计实际工作和10年预算会计教学工作后深切体会到,上述问题应该得到重视,有必要进行深入的研究。多年来本人已做了相关的研究工作,发表了不少预算会计方面的论文,有一定的研究基础,且对此方向颇感兴趣。这是选择该课题研究的最主要原因(除非特别说明,下文所指的非营利组织会计均为我国国有非营利组织会计)。

## 二、课题的研究意义

理论是一种知识体系,它能说明所研究对象的产生和发展,并能

深入对象的本质,探求其内在的规律性。理论是用系统性观点表述某一探究领域的内部联系、概念、定义及命题,或者是指某一领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设性、概念性和实用性的原则。会计理论是会计领域的知识体系,由一系列相互联系的概念、原则等组成,具有一定的逻辑性,可用来解释会计实务,并且对会计实务具有指导作用。通过思维形成会计的基本概念、基本原则、基本原理,并且还可以由此派生出新的概念、原则和原理。它能解释说明会计的本质,探明会计的发展规律。会计基本理论是会计理论中最基础、最重要、最核心理论。非营利组织会计基本理论是会计基本理论在非营利组织中的应用。在《民间非营利组织会计制度》颁布之前(2005年1月1日起实施),有关会计规范中还没有非营利组织会计的提法,但是非营利组织早已大量存在,如事业单位就是最典型的非营利组织。与企业会计相比,非营利组织会计(目前包括在预算会计中)研究相对薄弱,非营利组织会计基本理论长期以来也不受重视,理论研究匮乏,实务操作缺乏理论指导,以至于远远落后于企业会计。

研究非营利组织会计基本理论具有重要意义。从理论上讲,研究该课题将丰富会计理论,填补非营利组织会计理论研究的某些空白,如非营利组织会计目标、会计原则、会计假设等。从实践上看,研究该课题有助于指导非营利组织会计实务。因为理论对实践具有重要的指导意义,非营利组织会计基本理论同样对实务具有指导、解释的作用。从会计国际化的趋势来看,我国现行的预算会计,应积极借鉴企业会计国际化的经验,积极主动地走预算会计国际化道路。另外,研究该课题将有助于促进我国非营利组织的发展。非营利组织是我国经济生活中非常重要的组成部分,随着人民生活水平的进一步提高,对公共方面的需求将越来越高。非营利组织作为以公共利益为主要目标的组织必将蓬勃发展,非营利组织会计必将更加重要,非营利组织会计基本理论的研究必将更有现实意义。除此之外,研究该课题还有助于提升非营利组织会计乃至预算会计的地位,促使

政府和社会重视非营利组织的发展和营利组织会计工作,活跃会计学术研究等。

## 第二节 课题在国内外的研究现状

在我国,预算会计是与企业会计相对称的一大会计领域,古称官厅会计,始于西周时期。新中国成立后,创建并发展了预算会计,但几十年来一直沿用前苏联的模式。财政部于1996年2月发布的《预算会计核算制度改革要点》要求“在今后5至10年内,逐步建立起科学完善的预算会计制度体系”。1998年财政部对预算会计作了重大改革,以适应社会主义市场经济体制和社会经济发展的需要。其体系是:由各级人民政府财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和参与预算执行的国库会计、收入征解会计共同构成。会计期刊中有关预算会计的论文较少,如在中国会计最高学术团体、中国会计学会的会刊、会计学最高级别学术期刊《会计研究》中,1996年前找不到一篇有关预算会计的论文,1996年以来才陆续发表了几篇有关预算会计的论文,尤其是1998年后论文较以往有较大增加。并且在2005年的中国会计学会年会上专门设立政府与非营利组织会计议题。

1998年1月1日全面实施的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《事业单位财务规则》,使预算会计的发展大大向前迈进了一步。有关预算会计的高层次科研立项、高级研讨会使预算会计的研究达到了高峰。如2000年,国家财政部预算司与香港理工大学中国会计与金融研究中心合作的研究项目,即“中国政府预算会计制度改革研究:从收付实现制到权责发生制”,项目期限为2000年10月至2003年12月。相关学术研讨会有中国昆明和大连两次研讨会。2001年5月16—18日,课题组在昆明召

开了“政府会计权责发生制国际研讨会”，会议邀请了澳大利亚、加拿大、英国、美国等国财政部门的专家、学者就政府会计权责发生制改革的背景、经验、技术和过程等方面作了深入细致的探讨，并听取了各国改革方案的详细介绍，形成了对有关问题的初步认识并对有关问题展开了深入研究。2001年8月28—31日，课题组在大连召开了“权责发生制政府会计和预算国际研讨会”，会议特邀了新西兰、法国、美国的政府代表以及国际会计师联合会(IFAC)公立单位委员会(PSC)主席参加。会议专题发言涉及一些更具体的业务(如国债、折旧、养老金等项目)，并对相关问题作了更深入的研讨。研讨会的举办，使课题组成员对权责发生制改革在组织机构、法律制度、人员与技术等方面的问题有了更深入的认识，有力地推动了该课题的研究。

除上述课题及两次相关的研讨会以外，近几年国内外最有影响的预算会计会议要数于2001年4月11—12日举办的“政府预算管理与会计改革国际研讨会”。该国际研讨会由财政部主办、国家会计学院承办、清华大学经管学院和清华大学会计研究所协办。这次会议是在1994年我国改革财政收入制度取得成功，1999年财政部发起以改革财政支出制度为重点的新一轮财政改革背景下召开的。本次国际研讨会层次高，对参会人员 and 学术水平都采用较高的标准进行筛选。确定的与会人员不超过80人。会议收到国内外专家学者高层次学术论文25篇，其中国外专家论文12篇，国内专家论文13篇。

值得一提的是，2002年4月2—4日，财政部会计司在北京国家会计学院举办了政府及非营利组织会计讲座，特邀美国审计总署首席会计师菲利普·凯特先生、美国政府会计准则委员会主席汤姆·埃伦先生和前任美国政府会计师协会主席贝尔先生演讲，演讲主题是美国政府及非营利组织会计。来自全国各地财政系统会计、国库、预算管理部门，中央有关部门以及大专院校的240人参加了讲座。特邀美国一流专家举办面向全国的如此大规模的政府及非营利组织会计讲座在我国尚属首次，本次讲座的举办有助于提升我国预算会

计的地位,促进预算会计的改革发展,使预算会计像企业会计一样逐渐符合国际惯例。

从国内会计学博士论文来看,1995年,现任中国人民大学会计系博士生导师、审计处处长的荆新教授在著名会计学家闫达五教授的指导下完成了他的博士论文《非营利组织会计准则理论框架研究》,并在博士论文的基础上于1997年11月出版了同名著作。1996年,现任厦门大学副校长的李建发教授在著名会计学家葛家澍教授的指导下,完成了他的博士论文《试论具有中国特色的政府会计与财务报表体系》。在博士论文的基础上,李建发教授于1999年出版了专著《政府会计论》。上海财经大学会计学院赵建勇教授在其导师中国证券监督管理委员会首席会计师、上海财经大学张为国教授的指导下,1996年完成博士论文《中外政府与非盈利组织会计规范比较研究》,并在博士论文的基础上于1999年10月出版同名著作。另外,赵建勇教授于2002年6月还出版了他的另一部力作《政府财务报告问题研究》,该著作集中体现了他的两项课题的研究成果:2000年5月获得批准的2000年度国家社会科学基金项目“政府财务报告问题研究”和2000年12月获得批准的上海市教育委员会“曙光计划”项目“政府会计研究”。该著作大量吸收了发达国家的做法,提出了我国政府财务报告的改进意见。

从国外来看,以美国为代表的西方发达国家,政府与非营利组织会计有近百年的发展历史,经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development,简称OECD)国家的政府会计改革遥遥领先,会计规范体系科学,会计实践丰富。如美国政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standard Board,简称GASB)1997年印发的《政府会计与财务报告汇编》,除去附录,仅正文就长达700多页,所提供的会计信息不仅是预算的执行情况,更主要的是能全面、系统、完整地反映政府受托管理公共财务资源的业绩和履行受托责任情况。在会计准则方面,美国具有权威性的会计准则制定机构——财务会计准则委员会(Financial Accounting Stand-



ard Board,简称 FASB)于 1973 年成立,它的成立被认为是美国会计准则和会计理论发展到了一个新阶段的标志。1984 年成立的政府会计准则委员会(GASB)是与财务会计准则委员会平行的机构,是专门用来制定州和地方政府及其公立非营利组织会计准则的机构。该委员会的成立标志着美国政府及非营利组织会计已跨入会计准则时代。随后,英国、美国、加拿大、澳大利亚等经济、会计先进国家,陆续成立公立部门会计(包括政府和公立非营利组织会计)准则制定机构。1973 年由美国、英国、加拿大、澳大利亚、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰等 9 个国家发起成立了国际会计准则委员会(International Accounting Standard Committee,简称 IASC),该委员会是国际的民间会计组织,其宗旨为:根据公众利益,制定和发布会计准则,并推动在世界范围内的接纳和应用;致力于各成员国有关会计准则和会计实务的改进。在非营利组织会计准则方面,该委员会已经取得卓著成绩,颁布了 1~8 号国际公立单位会计准则,分别是:财务报表的列报、现金流量表、期间净盈余或赤字、重大会计差错和会计政策变更、汇率变动的影响、借款费用、联营企业投资会计、合营企业权益的财务报告等。这一切都表明了上述国家和机构在非营利组织会计研究与实践方面的巨大投入和丰硕成果。

### 第三节 课题的主要研究内容、方法和理论基础

#### 一、主要研究内容

本课题以会计理论为基础,对国有非营利组织会计基本理论问题进行研究。主要研究内容包括非营利组织会计与政府会计、预算会计的辨析;非营利组织会计目标、会计基本假设、会计原则、会计信